Die Besteuerung der öffentlichen Hand

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
einer
Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
Rechtswissenschaftliche Abteilung
der Eberhard Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von

Otto Quenzer
aus Reutlingen

421

Dekan: Professor Dr. Schönfeld

Referent: Privatdozent Dr. Merk

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsübersicht.

Seite

Einleitung 5

I. Teil.

§ 1. Geschichtliche Entwicklung und Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand 10

§ 2. Die Stellung der öffentlichen Hand auf dem Gebiet des allgemeinen Steuerrechts 17

I. Die Steuerrechtsfähigkeit 17

II. Die Beistandpflicht der öffentlichen Behörden 22

III. Anwendung von Zwangsmitteln 23

IV. Die Anwendung von § 10 AO 24

II. Teil.

§ 3. Die Gebietskörperschaften (Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände) 25

§ 4. Fortsetzung. Die der Ausübung öffentlicher Gewalt dienenden Unternehmungen insbesondere 37

Anhang: Die Monopolverwaltungen 48

§ 5. Fortsetzung. Die Versorgungsbetriebe insbesondere 49

§ 6. Die Deutsche Reichspost 58

§ 7. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft 61

§ 8. Die öffentlichen Bankunternehmen einschließlich der Sparkassen . 65

1. Die Reichsbank 65

2. Die Staatsbanken 66

3. Die Sparkassen 68

4. Die sonstigen Kreditunternehmen der öffentlichen Verbände . 76

§ 9. Die gemeinnützigen und mildtätigen Unternehmungen 79

§ 10. Die öffentlich-rechtlichen kirchlichen Körperschaften. Kirchliche und religiöse Zwecke 92

Ausblick 98

Schrifttumsverzeichnis 101

Abkürzungen.

AO	= Reichsabgabenordnung
AufbrG	= Aufbringungsgesetz
DB	= Durchführungsbestimmungen
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
EinkStG	= Einkommensteuergesetz
GebStG	= Gebäudesteuergesetz
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GewStRahmenVO	= Gewerbesteuerrahmenverordnung
GewStVO	= Gewerbesteuerverordnung
GGG	= Württ. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetz
GrdErwStG	= Grunderwerbsteuergesetz
GrdStG	= Grundsteuergesetz
GrdStRahmenVO	= Grundsteuerrahmenverordnung
HausStG	= Haussteuergesetz
IndBelG	= Industriebelastungsgesetz
KapVerkStG	= Kapitalverkehrsteuergesetz
KörpStG	= Körperschaftsteuergesetz
RFH	= Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RFM	= Reichsfinanzminister
RStBl	= Reichssteuerblatt
RV	= Reichsverfassung
St. u. W.	= Steuer und Wirtschaft
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VermStG	= Vermögensteuergesetz

Einleitung.

Die Frage der Besteuerung der öffentlichen Hand gehört zu den am meisten umstrittenen Problemen auf dem Gebiet der heutigen Steuergesetzgebung. Die wachsende Bedeutung, die man der Frage beimißt und die Verschärfung der Gegensätze gerade im Lauf der letzten Jahre sind in erster Linie eine Folge des raschen Eindringens der öffentlichen Hand in das Gebiet wirtschaftlicher Betätigung. Auf nahezu allen Wirtschaftsgebieten treffen wir heute auf Unternehmungen der öffentlichen Hand, die in einen scharfen Wettbewerb zu privaten Unternehmungen treten. In diesem Wettbewerb spielt die Frage der Besteuerung eine umso entscheidendere Rolle, je stärker der Steuerdruck wird, unter dem der der Steuerpflicht unterliegende Teil zu leiden hat.

Eine Auseinandersetzung mit den Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand führt nun aber zugleich auf den großen Streit über die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand überhaupt zurück. Diese Art der Betätigung ist an sich nichts Neues. Was sie aber heute in den Mittelpunkt des Interesses rückt, ist ihre überaus rasche Ausbreitung und der Umstand, daß diese Entwicklung von politischen Strömungen getragen wird, die auf eine Aenderung der bestehenden Wirtschaftsordnung abzielen. Es handelt sich um nicht weniger, als den Entscheidungskampf zweier Wirtschaftssysteme, des privatwirtschaftlichen und des gemeinwirtschaftlichen. Den Steuervergünstigungen der öffentlichen Hand kommt hierbei die Bedeutung eines wichtigen Kampfmittels zu.

Es zeigt sich also, daß die hier zu erörternden Steuerfragen über das Gebiet der Finanzpolitik, in deren Bereich sie eigentlich gehören, weit hinausgreifen, ja daß ihre finanzpolitische Bedeutung gegenüber der politischen häufig zurücktritt. Und es tritt deutlich zutage, wie mit Hilfe der Steuergesetzgebung die Verwirklichung der verschiedensten Zwecksetzungen auf dem Gebiet des politischen Lebens angestrebt wird[1]). Die

[1]) Vgl. Otto Bauer, Der Weg zum Sozialismus, 1919 S. 29: „Während aber die Steuer im sozialistischen Staate als normale Einkommensquelle des Staates ihre Bedeutung allmählich einbüßen wird, wird sie eine desto größere Bedeutung gewinnen als Instrument der Umwälzung der gesellschaftlichen Vermögens- und Einkommensverteilung. Gerade damit der Staat seinen Haushalt nicht mehr aus Steuererträgnissen, sondern aus Erträgnissen gesellschaftlicher Unternehmungen bestreiten könne, muß er durch hohe Vermögensabgaben die Mittel gewinnen, diese gesellschaftlichen Unternehmungen zu erwerben. Die Steuer verändert also vollständig ihre Funktion: aus dem Mittel

Stellungnahme zu der Frage der Besteuerung der öffentlichen Hand ist sonach in besonderem Maße eine Frage der Weltanschauung, der politischen Einstellung. Wer den Sieg gemeinwirtschaftlicher und staatskapitalistischer Wirtschaftsformen als erstrebenswertes oder auch nur notwendiges Ziel der Entwicklung betrachtet, wird sich für weitgehende Steuerfreiheit der öffentlichen Hand einsetzen. Wer dagegen wirtschaftliche Betätigung mit dem Wesen des Staates für unvereinbar hält und die Grundsätze der bestehenden Wirtschaftsordnung vertritt, wird einer Ausbreitung der öffentlichen Hand auf wirtschaftlichem Gebiet und damit ihrer steuerlichen Begünstigung ablehnend gegenüberstehen. Er wird, soweit wirtschaftliche Betätigung des Staates in gewissem Umfang unumgänglich ist, billigerweise fordern, daß dort, wo diese Betätigung in Wettbewerb zu privaten Unternehmungen tritt, durch gleiche Besteuerung eine gerechte Wettbewerbsgrundlage geschaffen werden soll, auf der sich die Privatwirtschaft mit der öffentlichen Hand messen kann.

Die vorliegende Abhandlung hat sich nun nicht zur Aufgabe gemacht, die in diesem Meinungsstreit vorgetragenen zahlreichen Gesichtspunkte zu prüfen, um zu einer begründeten Stellungnahme zu kommen. Hier soll vielmehr nur die geltende rechtliche Regelung dargestellt werden, soweit eine solche Loslösung bei der besonders engen Verknüpfung von Rechtssatz und Wirtschaftsvorgang auf dem Gebiet des Steuerrechts möglich ist. Es soll ein Ueberblick über die steuerliche Sonderbehandlung gegeben werden, welche die öffentliche Hand in den geltenden Steuergesetzen genießt. Gleichzeitig soll der Versuch gemacht werden, die wichtigsten Begriffe herauszuarbeiten, von denen die einzelnen, die öffentliche Hand betreffenden Bestimmungen ausgehen, wobei insbesondere die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu berücksichtigen ist. Es wird neuerdings angeregt[1]), solche Begriffe, wie „öffentliche Gewalt", „Gemeinnützigkeit", „Versorgungsbetrieb", „werbender Betrieb" für die Zwecke des Steuerrechts näher zu bestimmen und Vorschriften hierüber in das Reichsbesteuerungsgesetz aufzunehmen. Es soll damit eine einheitlichere und systematisch bessere Regelung der Besteuerung der öffentlichen Hand erzielt werden, deren Mangelhaftigkeit gerade in systematischer Hinsicht auch die Verfechter der steuerlichen Begünstigung der

---

zur Deckung der normalen Staatsausgaben, aus dem Mittel zur Bestreitung der Herrschaftserfordernisse des Staats verwandelt sie sich in das Mittel der Expropriation der Expropriateure".

[1]) Vgl. Hensel, in St. u. W. 1930 Sp. 873 ff. Einen Fortschritt in dieser Richtung bedeuten die in der Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. 12. 1930, 3. Teil, Kapitel II und III enthaltenen Rahmenbestimmungen für die Grund- und Gewerbesteuern der Länder, die sich hinsichtlich der Befreiungsbestimmungen möglichst dem Körperschaftsteuergesetz anzupassen suchen.

öffentlichen Hand zugeben müssen. Man darf allerdings nicht vergessen, daß die einzelnen Steuergesetze bei der großen Verschiedenheit der Besteuerungsgrundlage, von der sie jeweils ausgehen und damit der Verschiedenheit der Zwecke, die sie verfolgen, einheitliche, für das gesamte Steuerrecht geltende Begriffe nur in beschränktem Umfange enthalten können. Es wird meist nicht zweckmäßig sein, diese Begriffe zu fest umgrenzten Rechtsbegriffen zu entwickeln, vielmehr müssen sie stets eine vorsichtige, jeweils vom Zweck der einzelnen Steuergesetze ausgehende Auslegung (§ 9 AO) zulassen. Nur so kann die notwendige hohe Anpassungsfähigkeit der Steuervorschriften erreicht werden, die erforderlich ist, um den vielgestaltigen und rasch wechselnden wirtschaftlichen Lebensvorgängen gerecht zu werden und dem Ideal einer möglichst gleichmäßigen und gerechten Besteuerung nahe zu kommen.

Die Gliederung der Darstellung geht absichtlich nicht in erster Linie von den einzelnen Steuergesetzen aus, sie knüpft vielmehr an die verschiedenartigen Tätigkeitsgebiete und Unternehmungen der öffentlichen Hand an. Dadurch ist es möglich, ein Bild über die Stellung dieser einzelnen Gebiete und Unternehmen im Gesamtsteuersystem zu gewinnen. Gleichzeitig kommt die Vielgestaltigkeit der Gesichtspunkte zum Ausdruck, die jeweils der Bevorzugung der öffentlichen Hand zugrunde liegen. Es erscheint angebracht, gerade darauf hinzuweisen, denn seit der ganze Fragenkreis in den Streit politischer Leidenschaften und Schlagworte hineingezogen worden ist, wird da und dort, besonders auch in Wirtschaftskreisen, übersehen, wie vielseitig und verwickelt diese Fragen sind und wie wenig sie sich für eine einseitig schematische Regelung eignen.

Die gewählte Art der Darstellung bringt es andererseits mit sich, daß auf einige Fragen wie die des Einflusses der Rechtsform der Unternehmen auf ihre Besteuerung, ferner auf Besonderheiten der Bewertung und Veranlagung sowie des Steuertarifs nicht eingegangen werden konnte, da dies zu allzuvielen Wiederholungen geführt hätte.

Im ersten Teil der Abhandlung wird die geschichtliche Entwicklung in ihren Grundzügen dargestellt und gleichzeitig auf die Vielseitigkeit der Gesichtspunkte hingewiesen, die die Frage der Besteuerung der öffentlichen Hand im Laufe der Zeit zu einer immer verwickelteren gemacht haben. Weiter wird hier auf einige Besonderheiten auf dem Gebiete des allgemeinen Steuerrechts eingegangen.

Der zweite Teil beschäftigt sich in einzelnen Abschnitten mit der steuerlichen Stellung der einzelnen Tätigkeitsgebiete und Unternehmungen der öffentlichen Hand. Hierbei waren natürlich nur diejenigen Steuergesetze heranzuziehen, die Sonderbestimmungen über die Besteuerung

der öffentlichen Hand enthalten[1]). Es sind dies auf dem Gebiet der Reichssteuergesetze das Körperschaftsteuergesetz[2]) und das Vermögensteuergesetz. Zu berücksichtigen waren auch die Gesetze über die Industriebelastung und Aufbringung, wenngleich der Dawesplan, auf dem sie beruhen, durch den Youngplan ersetzt und damit ihre Grundlage weggefallen ist, denn bei der derzeitigen Finanzlage des Reichs ist nicht damit zu rechnen, daß die Aufbringungslasten demnächst in Wegfall kommen. Von den Verkehrsteuern war die Umsatzsteuer, die Grunderwerb-[3]) und Kapitalverkehrsteuer [von dieser jedoch nur die Gesellschaftsteuer[4])], ferner die Beförderung- und Kraftfahrzeugsteuer zu berücksichtigen. Auf dem Gebiet der Landessteuern werden die durch § 8 FinAusglG den Ländern überlassenen Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuern behandelt, außerdem die Leistungen zum Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken. Auf die Gemeindesteuern kann nicht eingegangen werden. Wo die eben erwähnten Landessteuern den Gemeinden überlassen sind, werden sie, wie etwa die preußische Gewerbesteuer, nach staatlichen Bestimmungen erhoben, so daß es genügt, diese landesrechtlichen Regelungen zu berücksichtigen.

Im Anschluß an die Landesgesetze werden jeweils noch die Bestimmungen zur Vereinheitlichung und Vereinfachung der Gewerbe- und Grundsteuern zu erwähnen sein. Sie sind im dritten Teil Kap. II und III der Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl I S. 517) enthalten. Von ihrem Inkrafttreten am 1. 1. 1932 an sind die erwähnten Steuern zwar wie bisher als Landes- bzw. Gemeindesteuern, aber nach Maßgabe dieser reichsrechtlichen Richtlinien einheitlich zu erheben. Für die Gebäudeentschuldungssteuer sind entsprechende Bestimmungen noch nicht ergangen. Es liegt bis jetzt nur ein Entwurf vor (Reichstagsdrucksache Nr 568 IV. Wahlperiode 1928 S. 19). Er stimmt bezüglich der hier in erster Linie in Betracht kommenden Befreiungen und Begünstigungen der öffentlichen Hand mit den Grundsteuerbestimmungen überein.

---

[1]) Es fallen daher von vornherein die Verbrauchsteuern und Zölle weg. Auch die Erbschaftsteuer kann unberücksichtigt bleiben. Es mag hier ein Hinweis auf § 18 Ziff. 17—19 ErbschStG vom 22. 8. 1925 (RGBl I S. 325) genügen.

[2]) Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht bezieht sich jetzt nur noch auf die Einkünfte des § 3 Abs. 2 Ziff. 7 und 8 EinkStG. Ziff. 9 ist durch die Verordnung über die Aufhebung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag und der beschränkten Steuerpflicht bei festverzinslichen Wertpapieren vom 16. 10. 1930 (RGBl I S. 464) in Wegfall gekommen.

[3]) Die Veranlagung und Erhebung der Steuer des § 10 GrdErwStG (sog. Grunderwerbsteuer der toten Hand) ist durch Gesetz vom 22. 12. 1928 (RGBl I S. 412) bis zu anderweiter gesetzlicher Regelung aufgeschoben. Das Gesetz ist bis 1. 1. 1931 befristet. Im folgenden wird trotzdem kurz auf die einschlägigen Bestimmungen eingegangen.

[4]) Bezügl. der Wertpapiersteuer vergl. S. 35, Anm. 2 und S. 77, Anm. 1.

Die Darstellung beruht auf den gesetzlichen Bestimmungen nach dem Stand vom Februar 1931[1]).

Aus den gewonnenen Ergebnissen werden zum Schluß noch einige Folgerungen für die weitere Entwicklung gezogen werden.

---

[1]) Die Reichsabgabenordnung ist jedoch bereits in der Fassung vom 22. 5. 1931 (RGBl I S. 161) berücksichtigt.

I. Teil.

§ 1.

Geschichtliche Entwicklung und Grundfragen der Besteuerung der öffentlichen Hand.

I. Wenn im folgenden von der Stellung der öffentlichen Hand in den geltenden Steuergesetzen gesprochen werden soll, so muß an dieser Stelle zunächst angedeutet werden, was unter „öffentlicher Hand" verstanden wird. Die Steuergesetze selbst bedienen sich dieses Ausdrucks nicht.

Unter der Bezeichnung „öffentliche Hand" werden gewöhnlich alle öffentlich-rechtlichen Rechtspersönlichkeiten zusammengefaßt, in erster Linie also die Gebietskörperschaften, Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände. Es kommen hinzu Zweckverbände, soweit sie nicht schon selbst zu den Gebietskörperschaften zu zählen sind, ferner Stiftungen und andere Organisationen öffentlichen Rechts[1]). Eine Darstellung der steuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand kann sich jedoch nicht auf diese genannten Rechtspersönlichkeiten selbst beschränken. Sie muß vielmehr die zahlreichen bürgerlich-rechtlichen Gebilde mit umfassen, an denen jene öffentlich-rechtlichen Rechtspersonen irgendwie beteiligt sind, oder, um in der Ausdrucksweise einiger Steuergesetze zu sprechen, deren Erträge ganz oder teilweise einer jener Rechtspersönlichkeiten zufließen. Es ist dabei festzustellen, ob sich aus dieser Beteiligung der öffentlichen Hand für diese bürgerlich-rechtlichen Gebilde irgendwelche steuerlichen Besonderheiten ergeben.

II. Wer die Entwicklung der Besteuerung der öffentlichen Hand bis zum Jahre 1919 verfolgen will, ist gezwungen, die große Zahl von Steuergesetzen der einzelnen Länder zu Rate zu ziehen, da ja bei ihnen bis zu jenem Zeitpunkt der Schwerpunkt der Steuergesetzgebung lag. Diese verschiedenen Steuersysteme und Gesetze weisen aber in ihrem Gesamtaufbau sowohl, wie in der Lösung dieser besonderen Fragen so wenig Uebereinstimmung auf, daß der Versuch, in dieser Vielgestaltigkeit gewisse einheitliche Grundzüge und Entwicklungslinien nachzuweisen, zu

[1]) Auf die Frage der Abgrenzung von bürgerlichem und öffentlichem Recht kann hier nicht eingegangen werden.

aufschlußreichen Ergebnissen nicht führt[1]). Die schwerwiegenden Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand hat erst die Zeit nach 1919 in den Kreis praktischer Erwägungen gezogen und damit zu erhöhter Bedeutung gebracht.

Wichtigere Erkenntnisse könnte vielleicht eine Untersuchung auch jener früheren Zeitspanne unter anderen Gesichtspunkten vermitteln. Sie sei hier nur angedeutet, da sie über den Rahmen dieser Arbeit hinausgeht. Es liegt nahe, die Entwicklung der Besteuerung der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Veränderung des Wesens des Staates und der Staatsauffassung in der Zeit seit Mitte des letzten Jahrhunderts zu verfolgen. Die Veränderungen in der steuerlichen Behandlung würden sich hierbei sehr wahrscheinlich als Folgeerscheinungen jener Wandlungen erkennen lassen. In den Steuergesetzen der früheren Zeit wird der Staat — ähnliches gilt für die ihm untergeordneten öffentlichen Verbände — in der Reihe der Steuerpflichtigen überhaupt nicht erwähnt. Es erschien mit dem Wesen des Staates als Hoheitsperson unvereinbar, ihn der Steuerpflicht zu unterwerfen. Zudem war die Art seiner Betätigung und seine Erscheinungsformen so wesensverschieden von allen jenen Tatbeständen, die für eine Besteuerung als Anknüpfungspunkte in Betracht kamen, daß schon deshalb eine Besteuerung nicht in Frage zu kommen schien.

Das ändert sich, je mehr die staatliche Tätigkeit im Lauf der Zeit auf Gebiete übergreift, die nicht mehr jene besondere hoheitliche Natur aufweisen, vielmehr privater Tätigkeit gleichartig sind, und je mehr der Staat insoweit seinen Hoheitscharakter freiwillig ablegt, sich dem einzelnen Untertan gleichstellt, sei es, daß er sich der Formen des bürgerlichen Rechts bedient oder daß er vor ordentlichen Gerichten Recht nimmt. Die Anschauung, eine Besteuerung des Staates sei mit seinem Wesen unvereinbar, scheint unter diesen Umständen immer weniger den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen.

Es kommt hinzu, daß die Verfeinerungen der Gesetzestechnik allmählich zu der Erfassung auch der juristischen Personen durch die Steuergesetze führt, wärend früher, insbesondere der Besteuerung des Einkommens nur natürliche Personen unterlagen. So lag es nahe, im Interesse eines klaren Aufbaus der Gesetze auch den Staat als juristische Person des öffentlichen Rechts wenigstens grundsätzlich der Steuerpflicht zu unterwerfen.

Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 unterwirft von den juristischen Personen nur die AG und KaA, ferner gewisse Ge-

---

[1]) Die Begr. z. Entw. eines Gesetzes über Erhebungen zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe (Reichstagsdrucksache Nr. 2132, IV. Wahlperiode 1928) bringt eine gedrängte Uebersicht über die früheren gesetzlichen Bestimmungen. Ebenda eine Eröterung der Probleme; ferner Hensel, in St. und W. 1930 Sp. 873 und Frentzel, in Deutsche Wirtschaftszeitung 1929 S. 244.

nossenschaften und Berggewerkschaften der Steuerpflicht. Das württembergische Gesetz betr. die Steuer vom Kapital-, Renten-, Dienst- und Berufseinkommen vom 19. 9. 1852 befreit den Staat ausdrücklich; zu einer grundsätzlichen Erfassung aller juristischen Personen geht aber erst das Einkommensteuergesetz vom 8. 8. 1903 über. In Sachsen wurden die juristischen Personen durch das Einkommensteuergesetz vom 24. 7. 1900, in Bayern durch das Gesetz vom 14. 8. 1910 ohne Unterschied zur Steuer herangezogen.

Das hat einmal zur Folge, daß heute aus dem Umstand, daß ein Steuergesetz den Staat nicht ausdrücklich in der Reihe der Steuerpflichtigen aufführt, nicht dessen Steuerfreiheit, sondern mangels ausdrücklicher Befreiung dessen Steuerpflicht zu folgern ist[1]). Und eine weitere Folge von großer Tragweite ist die, daß damit die bevorzugte steuerliche Stellung der öffentlichen Hand den Charakter der Ausnahme, der Vergünstigung erhält. Jede Vergünstigung bedeutet aber letzten Endes eine Mehrbelastung aller Nichtbegünstigten[2]) und hat daher mit dem verstärkten Widerstand aller dieser zu rechnen.

Wenn nun auch entsprechend dem systematischen Aufbau der neueren Steuergesetze die öffentlichen Verbände als juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Besteuerung unterliegen, so ändert sich doch praktisch zunächst wenig. Die meisten Gesetze enthalten nunmehr eben ausdrückliche Befreiungsbestimmungen für Reich und Länder[3]). Sie sind meist noch rein subjektiv gefaßt[4]), umfassen also die gesamte Tätigkeit jener Verbände. Allmählich kommt es jedoch zu einer feineren Unterscheidung der staatl. Tätigkeitsgebiete unter steuerlichen Gesichtspunkten.

Auch wo eine persönliche Gesamtbefreiung nicht vorgesehen ist, wird jedenfalls dasjenige Tätigkeitsgebiet von der Besteuerung allgemein ausgenommen, das wir heute unter „Ausübung öffentlicher Gewalt" zusammenfassen. Stets erfahren auch Bestrebungen gemeinnütziger und wohltätiger Art, sowie die Kirchen steuerliche Begünstigung.

Unter dem Gesichtspunkt der Förderung der Kapitalbildung wurden die öffentlichen Kreditinstitute, insbesondere auch die Sparkassen, schon frühzeitig bevorzugt[5]).

---

[1]) Vgl. RFH 4, S. 330.

[2]) Vgl. Dora Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, S. 15.

[3]) Schlechter ist die Stellung der Gemeinden. Sie waren z. B. steuerpflichtig nach dem württ. EinkStG vom 8. 8. 1903 mit Ausnahme der Realgemeinden (Art. 4) und nach dem sächs. EinkStG vom 24. 7. 1900 (§ 4).

[4]) Ueber die heute noch bestehenden subjektiven Befreiungsbestimmungen vgl. unten S. 27 und 28.

[5]) Auch in der Weise, daß „Aktiv- und Passivkapitalzinse" solcher Anstalten steuerfrei bleiben (Württ. Gesetz betr. die Steuer vom Kapitaleinkommen vom 19. 9. 1852, Art. 3e, Reg. Bl. S. 232. Allg. Sparkasse in Stuttgart und andere unter öffentl. Verwaltung stehende Sparkassen.

Eine Sonderstellung nehmen ferner von jeher die Reichsbank und die Reichspost, sowie die einzelnen Landeseisenbahnen ein. Schließlich bildet sich noch die Gruppe der Versorgungsbetriebe aus dem Tätigkeitsgebiet der öffentlichen Verbände heraus und erfährt eine besondere Behandlung.

In der Vorkriegszeit kommt jedoch, wie gesagt, allen diesen Fragen noch nicht die große praktische Bedeutung zu. Bei der Beratung des Reichsbesteuerungsgesetzes vom Jahre 1911 stand noch die staatsrechtliche Frage, ob es mit der Souveränität des Reiches vereinbar sei, daß es durch die Länder der Steuerpflicht unterworfen werde, im Vordergrund, wenngleich man den Eindruck hat, daß unter der Maske staatsrechtlicher Auseinandersetzungen auch damals schon Gegensätze ganz anderer Art ausgetragen wurden. In der Begründung zu demselben Gesetz[1]) konnte noch gesagt werden, es bedürfe einer besonderen Hervorhebung der den Gewerbetreibenden als solchen auferlegten Gebühren nicht, „weil das Reich kein Gewerbe betreibt".

Das ändert sich in der Folgezeit von Grund auf. Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Verbände nimmt immer größeren Umfang an und damit tritt die Frage ihrer steuerlichen Behandlung in die Stufe schärfsten wirtschaftlichen Interessenstreits, sie erhält politische Bedeutung. Das zeigt sich erstmals bei der Beratung des Warenumsatzstempelgesetzes im Jahre 1916. Der Kampf ging damals in erster Linie um die Besteuerung der Versorgungsbetriebe. Vonseiten der Privatwirtschaft wurde ihre Besteuerung zur Beseitigung des Vorsprungs im Konkurrenzkampf gefordert, während für die Befreiung in erster Linie soziale Gesichtspunkte geltend gemacht wurden. Man befürchtete als Folge der Besteuerung die Erhöhung der Preise für Gas, Elektrizität und Wasser — übrigens heute noch ein Hauptgesichtspunkt gegen die Besteuerung — und sah darin eine Art indirekter Steuern, die man als unsozial ablehnte. Damals wurden die Versorgungsbetriebe tatsächlich befreit, die Befreiung fiel im Umsatzsteuergesetz von 1918 wieder weg. Sie kehrte wieder im Umsatzsteuergesetz vom Jahre 1919 und gilt noch heute.

In voller Schärfe treten die Gegensätze dann anläßlich der Finanzreform der Jahre 1919/20 hervor. Die weiter fortschreitende Ausbreitung der öffentlichen Hand auf nahezu allen Wirtschaftsgebieten und die steuerliche Begünstigung dieser Entwicklung kann nicht mehr nur mit der Erfüllung sozialer Aufgaben gerechtfertigt werden. Ihre Verfechter müssen sich nunmehr mehr oder weniger offen als Vorkämpfer einer neuen Wirtschaftsordnung bekennen. So wird die Frage der Besteuerung der öffentlichen Hand in den politischen Machtkampf hineingezogen. Es liegt auf der Hand, daß damit den Interessen einer sachlichen und gleichmäßigen Finanzpolitik nicht gedient ist.

---

[1]) Vgl. Sten.Ber. 12. Leg.Per. 2. Sess. Bd. 273 Nr. 310, S. 6.

Nicht unerwähnt darf der Einfluß bleiben, den die Veränderungen im staatlichen Aufbau des Reichs, insbesondere die damit zusammenhängende Verschiebung des Schwerpunkts der Steuergesetzgebung von den Ländern zum Reich auf die hier zu erörternden Fragen gehabt haben. Während früher im wesentlichen nur die indirekten Steuern reichsrechtlich geregelt waren, hat das Reich nunmehr seine Steuergesetzgebung wesentlich ausgedehnt. Nach Art. 8 RV steht ihm die Gesetzgebung über die Abgaben und sonstigen Einnahmen zu, soweit sie ganz oder teilweise für seine Zwecke in Anspruch genommen werden. Es hat inzwischen die Einkünfte aus den wichtigsten Steuerquellen, der Besteuerung des Einkommens und des Vermögens, ferner die Verkehrssteuern ganz oder mindestens teilweise für sich in Anspruch genommen und gemäß Art. 8 RV reichsrechtlicher Regelung unterworfen.

Vom Standpunkt des Reichs aus gesehen bedeutete dies eine wesentliche Ausdehnung seines unmittelbaren Einflusses auf die Besteuerung der öffentlichen Verbände. Es stand ihm einmal frei, den Umfang der Steuerpflicht der ihm untergeordneten Verbände zu bestimmen, wobei die Länder lediglich auf die Geltendmachung ihrer Belange im Reichsrat angewiesen waren. Sodann konnte es bestimmen, wie weit es sich selbst der Steuerpflicht unterwerfen wollte. In den Grundzügen sind diese Fragen durch das Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden vom 10. 8. 1925 geordnet. Das Reich hat jedoch die Möglichkeit, den Umfang, in dem es sich selbst besteuert und sich der Besteuerung durch Länder und Gemeinden unterwirft, durch jedes „spätere Gesetz", z. B. auch in einem einfachen Steuergesetz zu ändern, während sich die Länder und Gemeinden in ihren Steuergesetzen an die Bestimmungen des eben genannten Gesetzes zu halten haben.

Das Reich hätte also die Möglichkeit gehabt, dem allgemeinen Bestreben zu folgen, das dahin geht, daß der besteuernde Verband sich selbst befreit, die anderen Verbände aber nach Möglichkeit zur Steuer heranzieht [1]). Es hat sich zwar auf dem Gebiet der Reichssteuern weitgehende Befreiungen gesichert, konnte sich aber andererseits nicht ganz der Besteuerung durch die Länder entziehen. Denn es war zu berücksichtigen, daß dadurch die öffentlichen Verbände, in deren Bereich sich große Verwaltungen und Betriebe des Reichs befinden, zwar die erheblichen allgemeinen Verwaltungslasten, welche ein solcher Betrieb mit sich bringt, zu tragen hätten, daß diese Betriebe aber andererseits für deren Besteuerung völlig ausgefallen wären [2]). Das Reich hat sich deshalb in gewissem Um-

[1]) Das württ. Einkommensteuergesetz vom 8.8.1903 befreite zwar den Staat, nicht aber die Gemeinden; ebenso das sächsische EinkStG vom 24. 7. 1900.

[2]) Insbesondere wegen der Verknüpfung der Befreiung von der Gewerbesteuer mit derjenigen von der Körperschaftsteuer durch § 5 RBestG vom 10. 8. 1925.

fange den Steuern vom Grund- und Gebäudebesitz, ferner den Gewerbesteuern unterworfen. Einen gewissen Ausgleich für die fehlende Gewerbesteuer vieler Reichsbetriebe sollten außerdem die Verwaltungskostenzuschüsse[1]) bringen.

Diese Fragen der Selbstbesteuerung und der gegenseitigen Besteuerung der öffentlichen Verbände sind aufs engste verknüpft mit dem schwierigsten Gebiet unseres gegenwärtigen Finanzwesens, dem des Finanzausgleichs, dessen Probleme bis jetzt noch keine befriedigende Lösung gefunden haben. Hier hat der Uebergang des wesentlichsten Teils der Steuergesetzgebung auf das Reich besonders erschwerend gewirkt.

Würde nach dem heutigen Steuersystem eine Besteuerung der öffentlichen Hand sich so auswirken, daß der öffentliche Verband, der Inhaber des betreffenden Betriebs ist, Steuergläubiger wäre und daß ihm der Ertrag einer Steuer endgültig und ganz verbliebe, so würde eine Besteuerung praktisch im wesentlichen nur die Folge haben, daß der Haushalt des betreffenden Verbandes auf der Seite der Betriebseinnahmen geschwächt, das Steueraufkommen aber entsprechend erhöht würde. Mit dieser, fiskalische Interessen völlig unberührt lassenden Selbstbesteuerung, würde dann gleichzeitig den Wünschen der Privatwirtschaft nach Gleichstellung im Wettbewerb Rechnung getragen, und die öffentlichen Betriebe würden vielleicht durch die Besteuerung zu denselben strengen Grundsätzen der Preisberechnung und Betriebsführung angehalten, die für ein Privatunternehmen unerläßlich ist, mit anderen Worten, sie würden vielleicht die Steuer einsparen und somit ihren Aufgaben nach wie vor in gleicher Weise nachkommen können.

So einfach liegen nun in Wirklichkeit die Dinge nicht. Durch die heutige Zuständigkeitsabgrenzung auf dem Gebiet der Steuergesetzgebung mit dem Schwerpunkt beim Reich und durch das sich hierauf aufbauende Ueberweisungssystem sind wir von diesem einfachen Zustand weiter entfernt als je. Er wird sich kaum je verwirklichen lassen, selbst wenn das Ueberweisungssystem durch das Zuschlagssystem ersetzt wird und so den untergeordneten Verbänden, bei denen ja der Schwerpunkt wirtschaftlicher Betätigung liegt, wieder eine ihrer Bedeutung und Verantwortlichkeit entsprechende Steuerhoheit eingeräumt wird.

Ohne Zweifel würde also eine Besteuerung der öffentlichen Unternehmungen zu Verschiebungen in der Finanzkraft der einzelnen Körperschaften führen, deren Ausmaß sich zur Zeit mangels genügender Unterlagen nicht übersehen läßt. So würde z. B. von der Steuerleistung eines

---

[1]) Sie sind vorgesehen bereits im RBestG vom Jahre 1911 und jetzt in § 8 ff. RBestG vom 10. 8. 1925; näher geregelt durch das Gesetz betr. die Pauschalierung der Verwaltungskostenzuschüsse (RGBl 1930 I S. 215) und Durchführungsbestimmungen zu § 8—10 des RBestG vom 25. 11. 1930 (RGBl 1930 I S. 471).

vorher körperschaftsteuerfreien Gemeindebetriebs dem Reich 25% zugute kommen (§ 22 FinAusglG). Von den dem Land zukommenden restlichen 75% würden an die Gemeinde nur etwa 40% im Weg der Ueberweisung zurückfließen. Die Vermögensteuer eines solchen Unternehmens würde ganz dem Reich zugute kommen[1]). Zu bedenken ist hierbei insbesondere, daß im Haushalt einer Gemeinde ein Minderaufkommen von schwerwiegender Bedeutung sein kann, das als Mehreinnahme in einem großen Landes- oder Reichshaushalt kaum in Erscheinung tritt.

Neuerdings ist die Besteuerung der öffentlichen Hand wieder mehr unter rein fiskalischen Gesichtspunkten zur Erörterung gestellt worden. Die Notwendigkeit, immer neue Einnahmequellen zu erschließen, vor die sich das Reich im Lauf des Jahres 1930 immer wieder gestellt sah, führte zu der verstärkten Forderung, nun auch die Unternehmen der öffentlichen Verbände zur Steuerpflicht heranzuziehen.

Dieser Fülle von Fragen und widerstreitenden Ansichten sah sich die Reichsfinanzreform des Jahres 1925 gegenübergestellt. Ihre Ergebnisse, im wesentlichen die heute geltenden Steuergesetze, werden im einzelnen unten zu erörtern sein. In ihrer Gesamtheit lassen sie jedoch erkennen, daß eine klare einheitliche Stellungnahme zu den berührten Fragen möglichst vermieden wurde. Der Umfang der Befreiungen blieb im wesentlichen derselbe, obwohl vonseiten der Regierung eine Erweiterung der Steuerpflicht angestrebt wurde, wie sie erstmals im Gesetz zur Aufbringung der Industriebelastung vom 30. 8. 1924 erreicht worden war.

Dieses Ergebnis beruht nicht zuletzt auf der Furcht vor Maßnahmen, deren Wirkungen mangels genügender Unterlagen nicht genau zu übersehen waren. Nicht nur die Schätzungen über den voraussichtlichen Ertrag einer Besteuerung der öffentlichen Hand gehen sehr auseinander[2]), auch die Wirkungen in volkswirtschaftlicher und sozialpolitischer Hinsicht lassen sich schwer voraussehen. Was dazu heute vorgebracht wird, läßt sich natürlich im Hinblick auf politische Wünsche und Ziele leicht vertreten, aber nur schwer mit einigermaßen sicheren Tatsachen belegen.

In dieser Richtung haben nun die fortgesetzten Bestrebungen, die Besteuerung der öffentlichen Betriebe zu erreichen, zunächst einmal den Erfolg gehabt, daß im Juni 1930 der Entwurf eines Gesetzes über Erhebungen zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe eingebracht wurde[3]), das nunmehr im Rahmen der Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl. I S. 581, 3. Teil, 6. Kapitel) ergangen ist. Dadurch soll den Steuerbehörden die rechtliche Handhabe zu Ermittlungen gegeben werden

[1]) Vgl. Hensel, in St. u. W. 1930 Sp. 873.

[2]) Sie schwanken zwischen 100 und 400 Millionen RM. (Vergl. die Begr. z. Entw. eines Gesetzes über Erhebungen zur Frage der Besteuerung öffentl. Betriebe; Reichstagsdrucksache Nr. 2132, IV. Wahlperiode 1928, S. 13.)

[3]) Reichstagsdrucksache Nr. 2132 IV. Wahlperiode 1928.

darüber, welche Wirkungen eine solche Besteuerung in volkswirtschaftlicher, finanzpolitischer und sozialpolitischer Hinsicht haben würde (§ 1 der Verordnung).

Die gleichzeitig im Gesamtplan der Steuervereinfachung und Vereinheitlichung ergangenen Reichsrahmenbestimmungen für die Grund- und Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden, die am 1. 4. 1932 in Kraft treten sollen, lassen eine die Bevorzugung der öffentlichen Hand einschränkende Richtung in keiner Weise erkennen [1]).

Die Fragen des Finanzausgleichs endlich, die eine vorläufige Regelung durch das Gesetz vom 27. 4. 1926 gefunden haben, können allein von der Seite der Besteuerung der öffentlichen Hand her nicht aufgerollt werden. Es ist dies lediglich ein Ausschnitt aus dem schwierigen Fragenkreis, der noch einer befriedigenden Lösung harrt.

§ 2.

Die Stellung der öffentlichen Hand auf dem Gebiet des allgemeinen Steuerrechts.

Im Gegensatz zu der Sonderstellung der öffentlichen Hand auf dem Gebiet der Steuereinzelgesetze finden sich im Bereich des allgemeinen Steuerrechts im wesentlichen keine Besonderheiten in der Behandlung der öffentlichen Hand. Insbesondere finden die allgemeinen Bestimmungen der Reichsabgabenordnung vom 13. 12. 1919 [2]) grundsätzlich auch auf die öffentliche Hand Anwendung. Soweit ein öffentlicher Verband der Besteuerung unterliegt, ist er eben Steuerschuldner, wie jeder Dritte mit allen Rechten und Pflichten, die sich aus diesem Verhältnis ergeben. Er unterliegt auch den Verpflichtungen, die eine Steuerpflicht an sich nicht voraussetzen, wie die Pflicht zur Abgabe von Erklärungen oder Anzeigen in gleichem Maße.

Immerhin ergeben sich einige wenige Besonderheiten, auf die kurz hingewiesen werden soll.

I. **Die Steuerrechtsfähigkeit.** Wie im bürgerlichen Recht ein Schuldverhältnis nur zwischen Personen oder rechtsfähigen Gebilden bestehen kann, so setzt auch das Steuerschuldverhältnis [3]) Rechtsfähigkeit sowohl

---

[1]) Ueber die weitere Bevorzugung der öffentl. Hand durch diese Bestimmungen vgl. von Lilienthal im Bankarchiv 1928/29 S. 134.

[2]) i. d. Fassung vom 22. 5. 1931 (RGBl I S. 161).

[3]) Ob das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und -schuldner als Gewaltverhältnis oder als Schuldverhältnis aufzufassen ist, ist in diesem Zusammenhang gleichgültig. Vgl. die sich gegenüberstehenden Ansichten von Hensel, Steuerrecht S. 42 und Bühler, Steuerrecht S. 45, ferner Merk, Steuerschuldrecht S. 11/12.

des Steuergläubigers als des Schuldners voraus[1]). Damit ist aber nicht gesagt, daß auf beiden Rechtsgebieten der Begriff der Rechtsfähigkeit derselbe ist. Das Steuerrecht kann dieselben Begriffe und Rechtsformen wie das bürgerliche Recht zugrunde legen, es ist aber nicht gezwungen dies zu tun [§ 10 AO][2]). Vielmehr hat es sich allmählich immer mehr von den Begriffen anderer Rechtsgebiete befreit und für seine Zwecke selbständig eigene Begriffe geschaffen. Wo es eigene Wege geht, sind diese Besonderheiten nicht etwa als Ausnahme zu behandeln, weil es sich um Abweichungen vom bürgerlichen oder öffentlichen Recht handelt, vielmehr ergeben sie sich mit Notwendigkeit aus den Besonderheiten der Anschauungsweise und den besonderen Erfordernissen auf dem Gebiet des Steuerrechts[3]).

Wollte nämlich das Steuerrecht auf einen eigenen Begriff der Rechtsfähigkeit verzichten, so müßte es folgerichtig den Kreis der Steuerpflichtigen auf diejenigen Gebilde beschränken, denen nach bürgerlichem oder öffentlichem Recht die Rechtsfähigkeit zukommt. Damit könnte aber das Steuerrecht seiner Aufgabe, eine gerechte Lastenverteilung durchzuführen, nicht gerecht werden. Es geht daher nicht diesen Weg, legt vielmehr jedem rechtlich oder tatsächlich selbständig in Erscheinung tretenden Gebilde, das nach irgend einem Steuergesetz als Schuldner einer Steuer in Anspruch genommen werden soll, insoweit die Steuerrechtsfähigkeit bei. Es läßt sich dabei von wirtschaftlichen Gesichtspunkten, nicht von der Rücksichtnahme auf rechtliche Begriffsbestimmungen anderer Rechtsgebiete leiten.

Danach ergibt sich für das geltende Reichssteuerrecht außer der bereits hervorgehobenen Unterschiede vom bürgerlichen Begriff der Rechtsfähigkeit die Tatsache, daß der Begriff der Steuerrechtsfähigkeit für das gesamte Gebiet des Steuerrechts nicht einheitlich bestimmt werden kann, weshalb auch die Reichsabgabenordnung keine Bestimmungen darüber enthält. Es ist vielmehr dem einzelnen Steuergesetz überlassen, irgend welchen Gebilden insoweit Steuerrechtsfähigkeit beizulegen, als es zur Erreichung seiner besonderen Zwecke notwendig erscheint. Diese Erscheinungen entsprechen dem Bestreben der modernen Steuergesetze, die Steuer möglichst an der Quelle zu erfassen. Sie wenden sich an das einzelne produzierende Wirtschaftsgebilde, knüpfen an nach wirtschaftlichen, nicht rechtlichen

[1]) Vgl. hierzu Merk, a. a. O. S. 17 ff., Hensel, a. a. O. § 11 S. 49 II, Bühler, a. a. O. S. 120 ff. Im folgenden kommt der Begriff der Steuerrechtsfähigkeit nur in seiner engeren Bedeutung in Betracht — vgl. Merk S. 23 Anm. 12 — nämlich soweit er die Fähigkeit bedeutet, Träger von Pflichten und Rechten in Steuersachen zu sein, wobei es sich aber nur um Rechte handeln wird, die auf der Grundlage einer Pflichtstellung beruhen.

[2]) Vgl. Ball, Steuerrecht und Privatrecht, insbes. S. 143.

[3]) Ball, a. a. O. S. 151.

Gesichtspunkten als Einheit erscheinende Betriebe oder Vermögensmassen an, um hier die Steuer zu erheben.

Bei den Fragen, die sich in diesem Zusammenhang ergeben, handelt es sich allerdings nicht um Besonderheiten in der Behandlung der öffentlichen Hand durch die Steuergesetze. Trotzdem rechtfertigt es sich auf diese Fragen einzugehen, da sie gerade auf dem hier zu besprechenden Gebiet besonders stark hervortreten. Der eben erwähnten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die den neueren Steuergesetzen eigen ist, mußten in erster Linie die öffentlichen Körperschaften, insbesondere die Gebietskörperschaften, nicht als geeignete Anknüpfungspunkte für die Besteuerung erscheinen. Denn hier gehen die verschiedenartigsten Betätigungen, die zum Teil überhaupt nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen für eine Besteuerung in Betracht kommen, von einem als rechtliche Einheit sich darstellenden Gebilde aus. So zeigt sich denn hier besonders deutlich das Bestreben, einzelne Teile dieser rechtlichen Einheiten für die Zwecke der Besteuerung zu verselbständigen. Diese Richtung schlägt insbesondere das geltende Körperschaftsteuergesetz von 1925 ein. Während das alte Körperschaftsteuergesetz[1]) noch die öffentlichen Körperschaften als solche für steuerpflichtig erklärte, bei der Feststellung ihres steuerbaren Einkommens aber diejenigen Einkünfte unberücksichtigt ließ, die aus nichtsteuerpflichtiger Betätigung flossen, sind diese Körperschaften[2]) im neuen Gesetz grundsätzlich befreit. Dafür werden nunmehr die einzelnen Verwaltungszweige und Betriebe dieser Körperschaften für die Zwecke des Steuerrechts verselbständigt[3]) und der Steuerpflicht unterworfen.

Diese Veränderung in der steuerlichen Erfassung der öffentlichen Körperschaften ist nicht zuletzt veranlaßt worden durch die fortschreitende Erweiterung ihres Aufgabenkreises, insbesondere durch die Ausdehnung der wirtschaftlichen Betätigung, die eine einheitliche Erfassung immer weniger angezeigt erscheinen ließ. Die neue Art der Erfassung wurde begünstigt durch den Umstand, daß die genannten Körperschaften ihre mehr auf wirtschaftlichem Gebiet liegende Betätigung durch besondere Abteilungen ausüben, die sie aus ihrer allgemeinen Verwaltungsorgani-

---

[1]) In der Fassung vom 2. 5. 1922 (RGBl I S. 472).

[2]) Ebenso Vermögensmassen des öffentl. Rechts (Reichsfinanzhof in St. u. W. 1927 Nr. 323).

[3]) Ueber die Wirkung solcher Verselbständigung vgl. RFH 20 S. 265 in einer Vermögensteuersache: Zum Betriebsvermögen einer Gemeindesparkasse gehört nicht das ihr von der Gemeinde zur Benutzung überlassene Gebäude. Die steuerliche Verselbständigung des Sparunternehmens führt zur Annahme eines Mietverhältnisses über das Gebäude zwischen ihm und der Gemeinde, obwohl ein solcher Mietvertrag im Rechtssinne wegen der Personeneinheit nicht bestehen könnte.

sation ausgliedern, ohne ihnen jedoch eigene Rechtspersönlichkeit zu geben[1]). Sie besitzen lediglich eine gewisse organisatorische Selbständigkeit, kraft deren sie als wirtschaftliche Einheiten in Erscheinung treten und deshalb auch steuerlich als solche behandelt werden können.

Natürlich ergeben sich da, wo der steuerrechtliche Begriff der Rechtsfähigkeit die festumrissenen Grenzen der bürgerlich- und öffentlichrechtlichen Rechtsfähigkeit überschreitet, einige Schwierigkeiten bei der Herausbildung sicherer Unterscheidungsmerkmale[2]). Richtunggebend muß hierbei sein, daß es sich nur um Gebilde handeln kann, die nach ihrem Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Betätigung als Anknüpfungspunkt für ein Steuergesetz geeignet sind. Wirtschaftlich Zusammenhängendes darf nicht auseinandergerissen, andererseits seiner Art nach nicht Zusammengehöriges nicht als Einheit behandelt werden. So wenig, wie an die rechtliche Selbständigkeit, kann sich das Steuergesetz daher streng an die innerhalb einer öffentlichen Körperschaft vorhandene, von ihr selbst geschaffene Abgrenzung der verschiedenen Tätigkeitsgebiete halten. Insbesondere ist es für die steuerrechtliche Beurteilung unerheblich, ob eine öffentliche Körperschaft, wesensverschiedene Betriebe, von denen der eine Zuschuß bedarf, der andere Erträge abwirft, organisatorisch verbindet, um so einer Besteuerung zu entgehen[3]) Daß zwei verschiedene Verwaltungsgebiete oder Betriebe demselben Beamten unterstellt sind, kann an und für sich ihrer selbständigen steuerlichen Erfassung nicht entgegenstehen[4]) [5]).

Praktisch tritt diese Art der Behandlung insbesondere im Körperschaftsteuergesetz in Erscheinung, das Betriebe und Verwaltung öffent-

[1]) Die Veranlassung hierzu war die Erkenntnis, daß es im Interesse dieser Betätigung liege, wenn sie dem unmittelbaren Einfluß der politischen Verwaltung entzogen und von der Einhaltung der schwerfälligen allgemeinen Verwaltungsvorschriften befreit werde, da nur so die für ein wirtschaftliches Unternehmen unerläßliche Bewegungsfreiheit und Stetigkeit der Betriebsführung gewährleistet ist. Vgl. hierzu Fleiner, Verwaltungsrecht S. 121 und Sigloch, Die Unternehmungen der öffentl. Hand S. 34 ff. (sogen. befreite unselbständige Betriebe). Dieselben Erwägungen führen zu der häufigen Verwendung handelsrechtlicher Gesellschaftsformen.

[2]) Vgl. Evers, Kommentar zum KörpStG S. 313.

[3]) Siehe hierzu auch unten S. 24 und RFH in St. u. W. 1930, Nr. 1028 (Belastung steuerpflichtiger Betriebe mit Schulden).

[4]) Daß in der Hand dieser Beamten nicht nur die Aufsicht, sondern die Leitung zweier Betriebe liegt, kann ebenfalls nicht ausschlaggebend sein (so Mirre, Kommentar zum KörpStG § 2 Anm. 4). Auch dann kann die gesamte übrige Organisation getrennt sein, Personaleinheit nur in der höchsten Stelle zweier Unternehmen zwingt nicht dazu sie als Einheit aufzufassen. Vgl. auch RFH 26 S. 334.

[5]) Bei diesen Fragen muß eine sinngemäße Auslegung der Steuergesetze unter Berücksichtigung ihres Zweckes und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung (§ 9 AO) den Weg zur richtigen Entscheidung weisen. Ueber die Bedeutung von § 10 AO vgl. noch unten S. 24.

licher Körperschaften der Steuerpflicht unterwirft (§ 2 Ziff. 3 d. Ges.) und ihnen Steuerrechtsfähigkeit beilegt, auch soweit sie sonst keine rechtliche Selbständigkeit besitzen. Man wird übrigens nicht annehmen können, daß die Verselbständigung sich nur auf die nicht begünstigten Zwecken dienenden Betriebe und Verwaltungen erstrecken solle[1]). Verselbständigt werden grundsätzlich alle Gebilde, die als Betriebe und Verwaltungen anzusprechen sind, auch soweit sie nachher ausdrücklich befreit werden[2]). Ihre selbständige Behandlung kann sich schon darin zeigen, daß sie Erklärungen abzugeben haben oder vorläufig veranlagt werden, bis feststeht, daß sie wirklich unter eine Befreiungsvorschrift fallen. Auch dann können sich derartige Vorgänge aber jederzeit wiederholen, wenn Veränderungen im Gegenstand des Unternehmens vermutet werden. Es zeigt sich also, daß diese Betriebe und Verwaltungen Selbständigkeit auch dann besitzen, wenn sie befreit sind. Im übrigen wird unten[3]) auf sie näher einzugehen sein.

Für die Zwecke der Körperschaft- und der Vermögensteuer werden außerdem Vermögensmassen verselbständigt (§ 2 Ziff. 2, § 5 KörpStG, § 2 Ziff 2 b. VermStG). Bei diesen handelt es sich um rechtlich unselbständige Vermögensteile, die durch Zweckbestimmung, Organisation und Verwaltung sich vom sonstigen Vermögen ihres Rechtsinhabers deutlich abgrenzen lassen[4]) (unselbständige Stiftungen). Ihre steuerliche Verselbständigung rechtfertigt sich zumeist aus der Erwägung heraus, daß der Eigentümer durch die besondere Zweckbestimmung hinsichtlich dieses Vermögensteils in der Verfügung beschränkt ist und daß er die Erträge nicht für seine eigenen, sondern für die besonders bestimmten Zwecke zu verwenden hat.

Diese Behandlung beruht auf einem ähnlichen Gedanken, wie § 98 AO, wonach für die Besteuerung nicht immer das Eigentum im bürgerlichrechtlichen Sinne maßgebend sein kann. Auf § 98 AO beruht der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums".

Nicht zu verwechseln mit dem Begriff der Steuerrechtsfähigkeit ist der der Selbständigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Sie ist hier Tat-

---

[1]) So Evers, Kommentar S. 245; Ders., in St. u. W. 1926 Sp. 222, der dies allerdings deshalb annehmen will, um bezüglich der beschränkten Körperschaftsteuer des § 3 Ziff. 2 zu dem erwünschten Ergebnis gelangen zu können.

[2]) So auch Kennerknecht, Kommentar zum KörpStG S. 11 Anm. 13, unter Hinweis auf den Wortlaut der Gesetzesstelle.

[3]) Siehe unten S. 29.

[4]) Kennerknecht, Kommentar S. 1, rechnet zu den Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes „nicht in einem Personenverband bestehende soziale Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit und sodann nicht rechtsfähige soziale Gebilde, die im Rechts- und Wirtschaftsleben als Bezieher eigener Einkünfte auftreten". Aber gerade im Rechtsleben, unter rechtlichen Gesichtspunkten haben diese Gebilde meist keine eigenen Einkünfte.

bestandsmerkmal in dem Sinn, daß steuerpflichtig nur ist, wer für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung eine Tätigkeit ausübt [1] [2]).

Für den Fall, daß bei solchen nur vom Steuerrecht für seine Zwecke verselbständigten wirtschaftlichen Gebilden und Vermögensmassen geeignete Organe zur Erfüllung der Verpflichtungen nicht vorhanden sind, trifft § 105 AO die nötigen Bestimmungen. Mangels solcher Organe haben bei Personenvereinigungen alle Mitglieder die sich aus einem Steuergesetz ergebenden Pflichten zu erfüllen (§ 105, Abs. 1 AO). Nach § 105, Abs. 2 AO soll Gleiches bei Vermögensmassen gelten. Hier fehlt es aber an „Mitgliedern". Die Bestimmung kann nur im Zusammenhang mit § 104 und § 105, Abs. 1 AO verstanden werden und bedeutet, daß die Verwalter solcher Vermögensmassen die betreffenden Pflichten zu erfüllen haben [3]).

II. **Die Beistandspflicht der öffentlichen Behörden** [4]). Jedem Steuerpflichtigen obliegen neben der Hauptverpflichtung, die geschuldeten Steuern zu entrichten, noch eine Reihe von Nebenpflichten, so insbesondere die Pflicht, Erklärungen abzugeben, bestimmte Vorfälle anzuzeigen, Auskünfte zu geben. Ueber diese allgemeinen Pflichten hinaus ist den öffentlichen Behörden des Reichs, der Länder und Gemeinden, ferner den Verbänden und Vertretungen von Betriebs- oder Berufszweigen durch § 188 AO noch eine weitergehende Beistandspflicht auferlegt [5]). Ihr unterliegen diese Behörden ganz allgemein, nicht nur in dem Umfang, in dem sie steuerpflichtig sind. Die Beistandspflicht ist also keine Nebenverpflichtung aus einem bestehenden Steuerschuldverhältnis, sie entspringt vielmehr der verwaltungsrechtlichen Pflichtstellung der Behörden, die, wenn man so sagen will, mit Bezug auf ihre öffentlichen Aufgaben in einer Interessengemeinschaft miteinander stehen und deshalb zu möglichster Zusammenarbeit angehalten werden sollen. Es handelt sich also um eine Art Amtshilfe, die allerdings nicht nur auf Verlangen, sondern vielfach ohne besondere Aufforderung auszuüben ist [6]).

In Betracht kommen hierbei in erster Linie die mit der Ausübung öffentlicher Gewalt betrauten Verwaltungen [7]). Einschränkungen ergeben

---

[1]) Vgl. RFH in St. u. W. 1930 Nr. 988: Die Fähigkeit Steuerschuldner zu sein besimmt sich im Umsatzsteuerrecht nicht nach der rechtlichen, sondern nach der gewerblichen Selbständigkeit.

[2]) Siehe auch unten S. 34.

[3]) Vgl. RFH 11 S. 259.

[4]) Vgl. Lassar, Reichseigene Verwaltung, S. 157.

[5]) Die Bestimmungen gelten auch für die Reichsbahngesellschaft, vgl. RFH 17 S. 326; 19 S. 206.

[6]) Ueber ihre Handhabung vgl. den Erlaß des Reichfinanzministers vom 16. 6. 1920 abgedr. bei Popitz, Kommentar zum UmsStG S. 885/86.

[7]) Eine Aufzählung diesbezüglicher Bestimmungen der Steuergesetze bei Becker, Kommentar zum RAO S. 442.

sich aus der Wahrung des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses (§ 188, Abs. 1, Satz 2 AO). Die Schuldbuchverwaltungen, Postscheckämter, Sparkassen und Banken, die die Stellung von Behörden haben, fallen nicht unter diese Vorschrift (§ 188, Abs. 2 AO).

Dagegen unterliegen der Auskunftspflicht, d. h. Auskünfte für ein ganz bestimmtes Steuerverfahren zu geben, alle öffentlichen Behörden und Beamten, einschließlich der Beamten der Reichsbank, der Staatsbanken und Schuldbuchverwaltungen. Sie sind dann nach näherer Vorschrift des § 179 AO für ihre Auskunftspflicht sogar von der Schweigepflicht entbunden.

III. **Anwendung von Zwangsmitteln.** Einige Besonderheiten ergeben sich hier aus dem Grundsatz, daß die Anwendung von Zwangsmaßnahmen gegenüber öffentlichen Verbänden, insbesondere gegenüber dem Staat mit der rechtlichen Stellung des Staates, mehr noch mit einer gesunden Staatsauffassung unvereinbar sind. Otto Mayer[1]) drückt dies treffend aus, indem er ausführt „... Nun es ernsthaft an den Zwang geht, ergibt sich der Widersinn, daß der Hort des Rechtes im Namen dieses Rechtes mit äußerem Zwang dazu gebracht werden soll, sein Recht zu achten und ihm genug zu tun. Hier muß die Gleichstellung aufhören: gegen den Staat greifen die gewöhnlichen Zwangsmittel nicht Platz.

Es wird einfach Pflicht der Finanzbehörden, für die Berichtigung der Schuld des Staates zu sorgen. Die dienstlichen, gesetzlichen und verfassungsmäßigen Verantwortlichkeiten der beteiligten Beamten sprechen darüber das letzte Wort. Und schließlich muß noch ein gesundes Gerechtigkeitsgefühl der Allgemeinheit dahinter stehen, ohne welches das schönste Verwaltungsrecht nichts hilft."

Deshalb bestimmt § 202 Abs. 5 AO, daß Zwangsmittel zur Erzwingung von Anordnungen der Finanzbehörden gegen öffentliche Behörden unzulässig sind. Sie sind insofern auch entbehrlich, als die Finanzbehörde die Möglichkeit hat, ihren Anordnungen dadurch Nachdruck zu verschaffen, daß sie bei Weigerung einer Behörde sich an deren vorgesetzte Stelle wendet und sich damit also auf die „dienstlichen Verantwortlichkeiten" beruft.

Aehnliches gilt für die Erzwingung von Leistungen, die auf Grund von Steuergesetzen geschuldet werden. Es wäre widersinnig, wenn etwa die von einer Behörde des Reiches erlassenen vollstreckbaren Entscheidungen gegen eine andere Behörde mit Hilfe der Zwangsmittel des Reiches durchgesetzt werden müßten[2]). Demnach bestimmt § 35 Abs. 2 der Beitreibungsverordnung, daß wegen rückständiger Leistungen gegen

---

[1]) Verwaltungsrecht, 3. Aufl. S. 381/2.

[2]) Vgl. hierzu Becker, die Beitreibungsordnung in St. u. W. 1924 Sp. 754 ff., insbes. Sp. 768.

das Reich, die Länder, gegen die Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts und gegen die unter der Verwaltung einer öffentlichen Behörde stehenden Körperschaften und Stiftungen die Zwangsvollstreckung nicht anzuordnen ist. Die Unzulässigkeit von Zwangsmaßnahmen ist hier auf einen wesentlich größeren Kreis ausgedehnt, als dies durch § 202 Abs. 5 AO geschieht. Er umfaßt offenbar alle diejenigen Gebilde, auf die noch ein unmittelbarer Einfluß auf dem Dienstwege möglich ist, so daß andere Zwangsmittel entbehrlich erscheinen.

IV. **Die Anwendung von § 10 AO.** Eine kurze Erörterung soll noch § 10 AO finden. Er bestimmt bekanntlich, daß durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann.

Seinem Wortlaut nach kann der § 10 auf einen Mißbrauch öffentlicher Körperschaften unter Ausnützung der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des ö f f e n t l i c h e n Rechts nicht angewendet werden. Die Frage ist wiederholt praktisch geworden insbesondere bei der Abgrenzung der Betriebe und Verwaltungen des § 2 Ziffer 3 KörpStG, wenn zu untersuchen war, ob Zusammenfassungen verschiedener Unternehmen oder deren Belastung mit Schulden lediglich zu dem Zweck erfolgt war, um die Steuerpflicht zu umgehen[1]). Nun wäre aber es unhaltbar, wenn mangels der Anwendbarkeit des § 10 den öffentlichen Körperschaften ein Privileg der Steuerumgehung gewährt wäre, sofern sie sich hierbei des nur ihnen zur Verfügung stehenden öffentlichen Rechts bedienen.

Als sich jüngst der Reichsfinanzhof[2]) mit einer derartigen Frage zu befassen hatte, wurde der Reichsfinanzminister zum Verfahren zugezogen und um eine Erklärung gebeten. Er hat u. a. ausgeführt, daß es den öffentlichen Körperschaften nicht freistehen könne, durch ad hoc vorgenommene Umlagerung ihrer Schuldenlast auf die steuerpflichtigen Betriebe die Steuer zu umgehen. „Eine solche Steuerumgehung würde zwar nicht gegen den Wortlaut des § 10 AO, wohl aber gegen den viel allgemeineren Grundsatz, von dem die Vorschrift des § 10 AO nur einen Ausfluß darstellt, verstoßen, nämlich dagegen, daß ein steuerpflichtiger Tatbestand nicht zum ausschließlichen Schaden des Fiskus willkürlich durch ad hoc getroffene außerordentliche, den wirtschaftlichen Betriebsverhältnissen nicht entsprechende Maßnahmen in einen — äußerlich betrachtet — nicht steuerpflichtigen Tatbestand umgewandelt werden darf." Der Reichsfinanzhof hat in der angeführten Entscheidung zu dieser Aeußerung keine Stellung genommen, es dürfte jedoch kaum zweifelhaft sein, daß er sich dem Standpunkt des Reichsfinanzministers anschließt.

---

[1]) Siehe oben S. 20.
[2]) RFH 27 S. 14.

II. Teil.

§ 3.

Die Gebietskörperschaften: Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände.

I. **Im Allgemeinen.** An erster Stelle sollen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts einer Betrachtung unterzogen werden, die ein bestimmt umgrenztes Gebiet zur Grundlage haben, auf das sich ihre Herrschaftsgewalt erstreckt. Es sind dies das Reich und die Länder, ferner die ihnen untergeordneten kleineren Gebietskörperschaften, wie Kreise, Provinzen, Gemeinden. In Betracht kommen für die hier zu erörternden Fragen auch die Gemeindeverbände und andere Zweckverbände[1]), sofern deren Mitglieder ihrerseits wieder Gebietskörperschaften sind; diese Verbände werden auf dem Gebiet des Steuerrechts meist den Gebietskörperschaften gleichgestellt. Zu bemerken ist, daß es sich, wo in Steuergesetzen die Gemeinden genannt werden, stets nur um die politischen Gemeinden handelt.

Bei diesen Körperschaften liegt, soweit ihnen ein Satzungsrecht im weiteren Sinn zusteht, eine Besonderheit darin, daß sie sowohl als Gesetzgeber, wie auch als Gesetzesunterstellter im Verhältnis zu den Gesetzen erscheinen können. Reich, Länder und Gemeinden treten also in dem Umfang, in dem ihnen nach der heutigen Zuständigkeitsabgrenzung das Recht, Steuergesetze zu erlassen, zusteht[2]), in einer doppelten Rolle auf. Sie sind einmal Träger dieser Gesetzgebung, aber andererseits im heutigen Rechtsstaat auch an die bestehenden Gesetze gebunden. In ihrer ersten Rolle haben es die Gebietskörperschaften in der Hand, zu bestimmen, ob und in welchem Umfang sie sich in ihren Steuergesetzen selbst der Steuerpflicht unterwerfen wollen. Es erhebt sich für sie die Frage der Selbstbesteuerung.

---

[1]) Ihre Organisation beruht in Preußen auf dem Zweckverbandsgesetz vom 19. 7. 1911, in Württemberg auf Art. 92 der Bezirksordung vom 28. 7. 1906, RegBl S. 442.

[2]) Maßgebend ist hierfür die Reichsverfassung und das Finanzausgleichsgesetz vom 27. 4. 1926.

In einem gegliederten Staatswesen mit geteilter Gesetzgebungszuständigkeit erhebt sich weiterhin die Frage, wie weit die Gemeinwesen sich untereinander zur Besteuerung heranziehen können, die Frage der gegenseitigen Besteuerung.

Wie weit geht nun die Freiheit der Gemeinwesen bei der Regelung dieser Fragen? Es ist natürlich, daß bei dem bestehenden Kräfteverhältnis zwischen Reich und Ländern das Reich weit größere Freiheit besitzt, als die Länder. Für das Reich ist eine Frage der Selbstbesteuerung nicht nur, wie weit es sich seinen eigenen Steuergesetzen, sondern auch, in welchem Umfange es sich den Landessteuern unterwirft, denn es kann auf Grund seiner unabhängigen und höchsten, den Ländern übergeordnten Staatsgewalt bestimmen, wie weit es sich den Landessteuern unterwerfen will. Das ist geschehen durch das Reichsbesteuerungsgesetz vom 10. 8. 1925, auf das sofort zurückzukommen ist.

Dieses Gesetz bestimmt außerdem den Umfang, in dem die Länder und Gemeinden vom Reich besteuert werden können.

Hierbei ergibt sich insbesondere die Frage, ob die Gemeinwesen, vor allem das Reich, sich bei der Festlegung des Umfangs der Selbstbesteuerung und der gegenseitigen Besteuerung keinerlei Beschränkungen aufzuerlegen haben, oder ob nicht z. B. eine völlige Selbstbefreiung mit allgemeinen Grundsätzen des Verfassungsrechts in Widerspruch stände[1]).

Zu denken ist zunächst an Art. 109 RV. Er schützt gegen Willkür, der durch ihn verbürgte Gleichheitsgrundsatz gilt natürlich auch für das Steuerrecht. Abgesehen von der sehr bestrittenen Frage, ob sich diese Bestimmung an den Gesetzgeber, oder an die vollziehende Gewalt richtet[2]), ist nun aber die steuerliche Sonderstellung der öffentlichen Hand nicht schon an und für sich als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz anzusehen. Vielmehr muß hinzu kommen, daß gleiche Tatbestände ohne stichhaltigen Grund, also willkürlich, verschieden behandelt werden. Nun handelt es sich aber bei den Erwägungen, die zur Begünstigung der öffentlichen Hand führen, vielfach um Zweckmäßigkeitsfragen und eine Entscheidung und entsprechende Regelung im einen oder anderen Sinne wird sich nur schwer als „Willkür" bezeichnen lassen. Eine große Zahl der Tatbestände, bei denen die öffentliche Hand im Spiel ist, zeigt eben tatsächlich Besonderheiten und ist bei aller Aehnlichkeit mit entsprechenden, vom Steuergesetz nicht begünstigten Tatbeständen nicht „gleich" im Sinne des Art. 109 RV. Anderen Bestimmungen der Reichsverfassung, die in diesem Zusammenhang zu beachten sind, kommt insofern keine praktische Bedeutung zu, als in ihnen lediglich die verfassungsmäßig festgelegte Verheißung einer Regelung, nicht ein Rechtssatz zu erblicken ist.

---

[1]) Vgl. Merk a. a. O. S. 32; Hensel, Steuerrecht, S. 33.
[2]) Vgl. Anschütz, Kommentar zur Reichsverfassung, 10. Aufl. zu Art. 109 RV.

So gebietet Art. 134, daß alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten beizutragen haben. Art. 164 stellt die Förderung des Mittelstandes und seinen Schutz vor Ueberlastung und Aufsaugung unter den Schutz der Verfassung. Daß die steuerlich bevorzugte Behandlung der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Verbände nicht zur Förderung des Mittelstandes beiträgt, sondern häufig gerade den mittleren und kleineren Gewerbetreibenden schädigt, ist nicht zweifelhaft und wird in weiten Kreisen als eine einseitige Belastung empfunden, die mit dem Grundsatz des Art. 134 nicht in Einklang steht.

Aber selbst wenn man so weit gehen wollte, die Zulässigkeit der Nachprüfung von Gesetzen auf ihre Uebereinstimmung auch mit jenen eine rechtliche Regelung verheißenden Bestimmungen der Reichsverfassung zu bejahen, würde es praktisch kaum einmal dazu kommen, daß eine steuergesetzliche Bestimmung wegen Verfassungswidrigkeit für nichtig erklärt werden könnte.

Daß im übrigen Erwägungen wirtschaftspolitischer Art und die Rücksicht auf den Finanzausgleich für die Regelung der Selbstbesteuerung und der gegenseitigen Besteuerung von maßgebender Bedeutung sind, wurde schon früher erwähnt. Ueberholt ist übrigens der Standpunkt, eine Selbstbesteuerung der Gebietskörperschaften sei deshalb unmöglich, weil ein Schuldverhältnis mit Gläubiger und Schuldner in einer Person undenkbar sei[1]). Ebenso die Ansicht, daß eine Besteuerung des Reichs durch Länder und Gemeinden mit seiner Hoheitsstellung unvereinbar sei.

Im folgenden soll nicht versucht werden, ein Gesamtbild der steuerlichen Stellung der Gebietskörperschaften zu geben. Das ist Gegenstand der ganzen Abhandlung, nicht allein dieses Paragraphen. Vielmehr handelt es sich hier darum, festzustellen, ob die Steuergesetze Bestimmungen enthalten, die rein persönlich gehalten sind, also ohne irgend welche sachlichen Merkmale rein an die Rechtsperson der Gebietskörperschaften anknüpfen. Dagegen wird es Aufgabe der nachfolgenden Abschnitte sein, zu zeigen, wie die Stellung dieser Körperschaften etwa als Unternehmer von Versorgungsbetrieben, von Banken oder gemeinnützigen Anstalten ist.

Obgleich also ein vollständiges Bild der Stellung der Gebietskörperschaften im Gesamtsteuersystem in diesem Paragraphen nicht gegeben wird,

[1]) Vgl. RFH 4 S. 331: Es ist anerkannten Rechtes, daß bei Reichsabgaben, die nicht an die Person als Trägerin von Rechten, sondern ohne Rücksicht auf die beteiligte Person an einen wirtschaftlichen oder Rechtsvorgang anknüpfen, eine Steuerfreiheit nicht ohne weiteres aus dem Grund angenommen werden dürfe, weil das Reich nicht Berechtigter und Verpflichteter aus dem Steueranspruch in einer Person sein könne. Vgl. auch Rausse, Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflicht der Gebietskörperschaften (Diss. Münster 1926) S. 11.

empfiehlt es sich trotzdem, einen Ueberblick unter den genannten Gesichtspunkten zu geben. Einmal, um das vorauszuschicken, aus Gründen der Darstellung. Die rein persönlichen Befreiungsvorschriften überschneiden sich sehr häufig mit sachlichen Befreiungsbestimmungen. So sind z. B. gemeinnützige Anstalten gemäß § 21 Abs. 3 Ziff. 2 GrErwStG von der Steuer des § 10 des Gesetzes befreit. Als rechtlich unselbständige Anstalt einer Gebietskörperschaft würde eine solche Anstalt aber auch nach § 21 Abs. 3 Ziff. 1 des Gesetzes ohne Rücksicht auf den verfolgten Zweck befreit sein. Oder es sind z. B. Anstalten, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen durch § 4 Ziff. 6 VermStG befreit; fließen aber die Erträge einer solchen Anstalt ausschließlich einem Land zu, so ist sie ohne Rücksicht auf ihren gemeinnützigen Charakter auch nach § 4 Ziff. 3 des Gesetzes steuerfrei. Um allzu viele Wiederholungen zu vermeiden, konnte auf diese Fälle in den Einzelabschnitten nicht immer ausdrücklich hingewiesen werden, weshalb sich eine Zusammenstellung der rein persönlichen Bestimmungen an dieser Stelle empfiehlt.

Sodann ist aber das Ergebnis dieses Ueberblicks in anderer Hinsicht bemerkenswert. Es wurde bereits früher ausgeführt, daß die neueren Steuergesetze bestrebt sind, an die wirtschaftliche, nicht die rechtliche Einheit anzuknüpfen, und daß bei dieser Anschauungsweise insbesondere die Gebietskörperschaften nicht als geeignete Anknüpfungspunkte erscheinen mußten. Wenn also trotzdem noch solche rein persönlichen Bestimmungen, insbesondere Befreiungen anzutreffen sind, so sind diese, wenn nicht besondere Umstände dafür sprechen, grundsätzlich zu beanstanden. Sie mögen im wesentlichen auf der Erwägung beruhen, daß es unzweckmäßig sei, ein Unternehmen mit Steuern zu belasten, wenn seine Erträge ohnedies dem die Steuer erhebenden öffentlichen Verband zufließen, da dadurch im Haushalt des betreffenden Verbandes lediglich eine mit Mehrarbeit und Kosten verbundene Verschiebung, nicht eine Erhöhung der Einnahmen eintreten würde. Dieser Gesichtspunkt mag an sich zwar richtig sein, er darf aber allein nicht den Ausschlag geben. Denn damit würde völlig unberücksichtigt bleiben, daß die Besteuerung oder Nichtbesteuerung eines öffentlichen Unternehmens für seine Wettbewerbsstellung zu privaten Unternehmen und unter Umständen auch für seine Betriebsführung von größter Bedeutung ist.

Solange davon ausgegangen wird, daß nicht jede Tätigkeit öffentlicher Verbände an sich schon steuerfrei zu bleiben habe, es vielmehr auf die Art dieser Betätigung wesentlich ankomme, können nur solche steuerlichen Bestimmungen den Erfordernissen einer wirtschaftlich gerechten Besteuerung Genüge leisten, die nicht rein persönlich gehalten sind, sondern jeweils auch auf die Art der Tätigkeit abstellen.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

Die Richtlinien, die das Reichsbesteuerungsgesetz vom 10. 8. 1925 für das Gebiet der Reichssteuergesetze aufstellt, betreffen zunächst einmal den Umfang, indem sich das Reich der Besteuerung durch diese Gesetze unterwirft. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Zusammenfassung der in den einzelnen Gesetzen getroffenen Regelung. § 3 des RBestG verweist daher bezüglich der Körperschaft- und Vermögensteuerpflicht lediglich auf diese Gesetze. Inwieweit das Reich sich den Reichsverkehrssteuern unterwirft, sagt das Gesetz nicht. Es bezieht sich nur in § 6 Abs. 4 auf die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes.

Sodann regelt das Gesetz den Umfang, in dem das Reich die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände zu den Reichssteuern heranziehen kann. Für die Körperschaft- und Vermögensteuer wird in § 3 ebenfalls auf die betreffenden Gesetze verwiesen, zu den Verkehrsteuern können gemäß § 6 Abs. 1 RBestG die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) herangezogen werden, soweit die Handlungen, die den Anlaß der Besteuerung bilden, nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. § 6 Abs. 2 RBestG enthält eine Art gegenseitiger Meistbegünstigungsklausel für die Länder und das Reich bezüglich des Umfangs der Heranziehung zu Verkehrsteuern.

1. Die Körperschaftsteuer.

Es ist bereits erwähnt worden, daß die Gebietskörperschaften als solche vom Körperschaftsteuergesetz der unbeschränkten Steuerpflicht nicht unterworfen werden, vielmehr ihre Betriebe und Verwaltungen. Diese gleichermaßen, ob sie rechtliche Selbständigkeit besizen oder nicht. Eine rein persönliche Befreiungsvorschrift für die Gebietskörperschaften findet sich hier also nicht.

Diese Betriebe und Verwaltungen spielen auch in den folgenden Abschnitten eine Rolle, weshalb es sich, um Wiederholungen zu vermeiden, empfiehlt, an dieser Stelle näher auf sie einzugehen.

Die Betriebe und Verwaltungen sind erst durch das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925 als Steuerrechtspersonen in die Steuergesetzgebung eingeführt worden. Nähere Bestimmungen über die Abgrenzung der nach § 2, Ziff. 3 steuerpflichtigen Betriebe und Verwaltungen enthalten die aufgrund von § 7, Abs. 2 d. G. vom Reichsfinanzminister erlassenen Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz vom 17. 5. 1926[1]). Sie enthalten jedoch nichts darüber, was das Gesetz unter „Betrieben und Verwaltungen" verstanden wissen will, sodaß die Herausarbeitung der

[1]) RGBl I S. 244.

Begriffe durch Wissenschaft und Rechtsprechung zu erfolgen hatte. Hierbei war in erster Linie vom Zweck und von der wirtschaftlichen Bedeutung des Gesetzes auszugehen (§ 9 AO). Aus dem Gesetzeswortlaut selbst geht nur hervor, daß es sich um Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts[1]) handeln muß, womit nur solche gemeint sind, die ganz in der Hand einer oder mehrerer dieser Körperschaften sind, oder um solche mit eigener öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit[2]). Gleichgestellt sind durch § 2 Ziff. 3 Satz 2 Unternehmungen in den Formen des Privatrechts, sofern ihre Erträge ausschließlich öffentlich-rechtlichen Körperschaften zufließen[3]). Hierher gehören insbesondere die städtischen und staatlichen Gesellschaften, deren Anteile restlos in den Händen eines oder mehrerer Gemeinwesen sind.

Das Körperschaftsteuergesetz will als Gegenstück zum Einkommensteuergesetz der natürlichen Personen die Einkünfte wirtschaftlicher Gebilde unmittelbar bei diesen erfassen ohne Rücksicht auf ihre rechtliche Selbständigkeit. Entscheidend ist, ob ein Wirtschaftsgebilde die Voraussetzungen dafür erfüllt, daß es als selbständiger und einheitlicher Verwaltungs- oder Wirtschaftsorganismus behandelt werden kann[4]). Von diesem Gesichtspunkt aus besteht zwischen den Verwaltungen und Betrieben kein Unterschied[5]). Bei beiden ist eine gewisse Selbständigkeit mit Bezug auf Leitung und Verwaltung zu verlangen[6]). Im übrigen weist das Wort

[1]) Unter die öffentlichen Körperschaften des § 2 Ziff. 3 fallen übrigens nicht nur die Gebietskörperschaften, sondern alle Körperschaften mit öffentl. Rechtspersönlichkeit, wie Berufsverbände, Innungen, ferner Stiftungen des öffentl. Rechts. Vgl. Evers, Kommentar S. 234.

[2]) Vgl. § 1 DBKörpStG aus dem hervorgeht, daß § 2 Ziff. 3 unter öffentl. Betrieben und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit solche mit öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit meint. Auf privatrechtliche Gebilde bezieht sich § 2 Ziff. 3 Satz 2.

[3]) Zu dem Begriff des Zufließens, der hiernach von Bedeutung ist, hat der RFH ausgeführt, daß auch mittelbares Zufließen genüge, etwa derart, daß die Erträge eines gemeinnützigen Unternehmens in der Rechtsform einer GmbH zunächst einer AG zufließen, deren sämtliche Anteile im Besitz des Reiches sind. Diese, das Zufließen vermittelnde Gesellschaft, kann auch eine für sich selbst steuerpflichtige Erwerbsgesellschaft des Reiches sein, wenn nur ihre Anteile sämtlich in der Hand des Reiches sind. Es sind deshalb die Erträge der Elektrizitätswerke, die dem Reich über die Viag zufließen, steuerfrei. Daß tatsächlich Erträge erzielt werden, ist nicht erforderlich. Es muß lediglich bestimmt sein, daß sie eintretendenfalles den erwähnten Weg gehen. Vgl. RFH in St. u. W. 1925 Nr. 2169 und RFH 26 S. 143.

[4]) Die Fragen wurden bereits oben S. 20/21 berührt.

[5]) Vgl. zum folgenden insbesondere Evers, Kommentar S. 231 Anm. 20 und Kennerknecht, Kommentar S. 12.

[6]) Vgl. RFH 26, 335: Wenn ein Betrieb einer Gemeinde nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen der Rentabilität geführt wird, so bedingt dies, daß der Betrieb als solcher gegenüber einem anderen Tätigkeitsgebiet der Gemeindeverwaltung so abgegrenzt wird, daß er eine gewisse Selbständigkeit erhält. Das genügt zu seiner Steuerpflicht.

„Verwaltung" mehr auf ein durch organisatorische Bestimmungen bestimmt abgegrenztes und einer einheitlichen Stelle übertragenes Tätigkeitsgebiet einer öffentlichen Körperschaft hin, während der Begriff „Betrieb" mehr objektiv gerichtet ist. Es ist dabei an einen Inbegriff von Anlagen und Einrichtungen gedacht, die der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit dauernd gewidmet sind.

Aus dem Zweck des Gesetzes muß insbesondere auch entnommen werden, wie weit diese Verselbständigung der Betriebe und Verwaltungen gehen soll. Es soll nicht die vom Gesetz nicht gewollte Besteuerung der öffentlichen Körperschaften als solcher auf dem Umweg der Besteuerung ihrer einzelnen Verwaltungszweige doch eintreten. Die Gesamtverwaltung einer öffentlichen Körperschaft kann nur dann Steuersubjekt sein, wenn die gesamte Betätigung dieser Körperschaft eine einheitliche, auf einen bestimmten Zweck gerichtete ist. Das ist bei den Gebietskörperschaften nie der Fall. Hier muß eine Aufteilung in einzelne Verwaltungs- und Tätigkeitszweige erfolgen, worauf schon die Befreiungsbestimmungen in § 2 Ziff. 3 a—d hinweisen. Hier werden nicht etwa die Verwaltungen hinsichtlich ihrer Einnahmen etwa aus der Verfogung gemeinnütziger Zwecke befreit, sondern die Verwaltungen und Betriebe, die solche Zwecke verfolgen und deren Tätigkeit einheitlich und dauernd auf einen der genannten Zwecke gerichtet ist. Es ist hervorzuheben, daß organische Zusammenhänge bei der Verselbständigung nicht übersehen werden dürfen, daß es sich um eine Aufteilung nach wirtschaftlichen Grundsätzen, nicht um eine Zersplitterung mit dem Ziel der Erreichung eines möglichst großen Steuerertrags handeln muß.

Den unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieben und Verwaltungen werden bei der Ermittlung des Einkommens durch § 11 Ziff. 1 KörpStG noch einige Vergünstigungen gewährt. Bei ihnen bleiben außer Ansatz Einkünfte aus Kapitalvermögen, insbesondere aus GmbH-Anteilen, ferner Hypothekenzinsen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen.

Während also die unbeschränkte Körperschaftsteuer die öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht erfasst, unterliegen sie der beschränkten Steuerpflicht des § 3 Abs. 1 Ziff. 2 KörpStG. mit den dort aufgezählten Einkünften (§ 3 Abs. 2 Ziff. 7 und 8 EinkStG). Das wird bestritten von Kennerknecht[1]), der annimmt, daß auch hier nur die Betriebe und Verwaltungen der Steuer unterliegen sollen. Dem steht aber der klare Wortlaut des § 3 Ziff. 2, der alle Körperschaften des öffentlichen Rechts nennt, und insbesondere der § 3 Abs. 3 entgegen, der die wichtigsten öffentlich-rechtlichen Körperschaften, nämlich das Reich, die Länder und die Gemeinden ausdrücklich nennt. Beide Vorschriften können nicht als ein Versehen des Gesetzgebers aufgefaßt werden.

[1]) Kommentar S. 35.

Ein Grund, warum hier auch die Betriebe und Verwaltungen und nicht die Körperschaften als solche besteuert werden sollen, ist nicht ersichtlich. Für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht wurde dieser Weg eingeschlagen, um jeweils den verschiedenartigen Betätigungen und Einnahmequellen der öffentlichen Verbände gerecht zu werden. Dieser Grund fällt hier weg, denn die beschränkte Körperschaftsteuer nimmt hierauf wegen der besonderen Durchführung der Besteuerung der unter sie fallenden Einkünfte — Abzug vom Kapitalertrag beim Schuldner — keine Rücksicht. Hier konnten deshalb sehr wohl die Körperschaften als solche der Steuerpflicht unterworfen werden.

Man muß also annehmen, daß § 3 Ziff. 2 die Steuerpflicht nur den rechtlich selbständigen Körperschaften und Vermögensmassen und zwar ohne Ausnahme auferlegen will, denselben also, die im Sinne des bürgerlichen Rechts als Gläubiger jener Einkünfte anzusehen sind[1]). Die Betriebe und Verwaltungen unterliegen demnach der Steuerpflicht, soweit sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzen[2]), im übrigen sind sie lediglich „Einnahmestellen des alleinigen Gläubigers dieser Erträge, der öffentlichen Körperschaft".

Von einer grundsätzlich anderen Auffassung ausgehend kommt praktisch auch Evers[3]) zu diesem Ergebnis. Er folgt der Ansicht des RFH[4]), wonach die Besteuerung der Kapitalerträge grundsätzlich bei den Betrieben und Verwaltungen zu erfolgen habe, ohne Rücksicht darauf, ob diese Betriebe eigene Rechtspersönlichkeit besitzen oder nicht. Soweit es sich also um Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt, stimmt die Ansicht von Evers mit der hier vertretenen überein. Mit Recht hebt Evers hervor, daß es sich weder objektiv noch subjektiv um eine Doppelbesteuerung desselben Einkommens handle. Die von dem Betrieb oder der Verwaltung bezogenen Einkünfte aus Kapitalertrag sind nicht dasselbe Einkommen, wie die Erträge, welche die öffentliche Körperschaft von ihrem Betrieb oder der Verwaltung bezieht. Es werden zwei verschiedene Rechtssubjekte, jedes für sein von dem Einkommen des anderen ganz verschiedenes Einkommen besteuert.

Handelt es sich um rechtlich unselbständige Betriebe oder Verwaltungen, so soll zwar nach Evers ebenfalls die Besteuerung bei ihnen erfolgen. Hier macht er aber eine große Einschränkung, indem er annimmt, daß die Betriebe und Verwaltungen, die den in § 2 Ziff. 3 angeführten begünstigten Zwecken dienen, überhaupt nicht als Steuersubjekte für die Körperschaftsteuer zu betrachten seien, eine Auffassung, die bereits oben Seite 21 abgelehnt wurde. In allen diesen Fällen tritt also auch bei der

[1]) Wie hier Sigloch a. a. O. S. 210.
[2]) Vgl. Evers, St. u. W. 1926, Sp. 235/6.
[3]) Kommentar, S. 244; Derselbe in St. u. W. 1926, Sp. 222 ff.
[4]) RFH 23, 29.

von Evers vertretenen Ansicht die Besteuerung doch bei der — rechtsfähigen — öffentlichen Körperschaft ein, der der Betrieb oder die Verwaltung angehört.

Die hier vertretene Auffassung hat jedoch den Vorzug klarer Begründung und hat zudem den Wortlaut des Gesetzes für sich.

Daß die Betriebe und Verwaltungen auch soweit sie sonst rechtlich unselbständig sind, durch § 2 Ziff. 3 mit Steuerrechtsfähigkeit ausgestattet sind, sagt nichts dafür, daß dies auch für das Gebiet der beschränkten Körperschaftsteuer des § 3 Ziff. 2 gilt. Ebensowenig ist dies daraus zu schließen, daß diese Betriebe und Verwaltungen in § 3 Ziff. 1 genannt, also insoweit steuerrechtsfähig sind, denn § 3 will offensichtlich den Kreis der Steuerpflichtigen verschieden ziehen, je nachdem Einkünfte der in § 2 bezeichneten Art besteuert werden sollen (§ 3 Ziff. 1, der die Betriebe und Verwaltungen nennt), oder solche, der in § 3 Abs. 2 Ziff. 7 und 8 EinkStG bezeichneten Art (§ 3 Ziff. 2, wo die Betriebe und Verwaltungen nicht genannt sind).

Auf dem Gebiet der beschränkten Körperschaftsteuer findet sich für die Gebietskörperschaften in § 3 Abs. 3 eine persönliche Befreiungsvorschrift. Das Reich, die Länder und Gemeinden[1]) haben Einkünfte der in § 3 Ziff. 2 genannten Art, wenn sie aus der Beteiligung an einem Unternehmen fließen, dessen Anteile zu mehr als einem Viertel im Besitz dieser Körperschaften sind[2]), nicht zu versteuern. Die Bestimmung entspricht im wesentlichen dem Schachtelprivileg des § 11 Ziff. 3 zugunsten der unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, Betriebe und Verwaltungen. Sie verlangt allerdings Beteiligung zu mehr als ein Viertel, während § 11 Ziff. 3 nur ein Viertel verlangt.

2. Die Vermögenbesteuerung.

a) Die Vermögensteuer erfaßt öffentlich-rechtliche Körperschaften mit Ausnahme der Kreditanstalten überhaupt nicht. Das führt zur unbedingten Befreiung auch aller rechtlich unselbständigen Unternehmen öffentlicher Körperschaften ohne Rücksicht auf Gegenstand und Zweck ihrer Tätigkeit[3]). Dazu kommt noch die Bestimmung des § 4 Ziff. 3 VermStG, wonach Unternehmen, deren Erträge ausschließlich Gebietskörperschaften zufließen — mit Ausnahme von Kreditunternehmen —, ebenfalls befreit sind. Im Ergebnis kommt es auf eine persönliche Befrei-

[1]) Nach RFH 21 S. 335 ist die Befreiungsvorschrift auch auf andere politischen Gemeindeverbände, wie Provinzen, Kreise, auszudehnen.

[2]) RFH 21 S. 335 verlangt, daß jede einzelne der beteiligten Körperschaften zu mehr als 25% beteiligt ist mit zutreffender Begründung (S. 338), anderer Ansicht Sigloch a. a. O. S. 210 Anm. 53.

[3]) Vgl. aber unten S. 73 wegen der Sparkassen.

ung der Gebietskörperschaften für das gesamte Gebiet ihrer ohne Beteiligung Dritter ausgeübten Tätigkeit hinaus, wobei Art und Zweck der Tätigkeit gleichgültig ist.

b) In gleichem Umfang werden die Gebietskörperschaften, soweit nach Art der Tätigkeit eine Belastung überhaupt in Frage käme, durch § 3 IndBG in Verbindung mit § 2, I von der Industriebelastung befreit, wogegen sie zur Aufbringung mit ihren werbenden Betrieben[1]) herangezogen werden [§ 2 Abs. 2 AufbrG][2]).

3. Die Verkehrbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer kommen rein persönliche Befreiungen, insbesondere solche des Reichs, der Länder oder Gemeinden, nicht vor, denn diese Steuer stellt auf eine Besteuerung wirtschaftlicher Vorgänge ohne Rücksicht auf die Beteiligten ab.

Eine andere Frage sei jedoch hier noch kurz berührt. Die Umsatzsteuer knüpft an Leistungen oder Lieferungen an. Sie setzen das Vorhandensein von zwei selbständigen Beteiligten voraus, wovon der eine, der Lieferer, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben muß. Die Selbständigkeit eines Beteiligten läßt sich nun ebensowenig wie die Steuerrechtsfähigkeit nach rechtlichen Begriffen bestimmen. Die Steuerpflicht kann nicht daran scheitern, daß eine vollgültige Rechtsperson für sie fehlt. Es handelt sich um ein Gesetz, das wirtschaftliche Betätigung erfassen will und daher ist die persönliche Steuerpflicht auf das Gebilde zu beziehen, das nach der Anschauung der Wirtschaft als Bewirker der Tätigkeit gilt[3]). Die rechtliche Einheit der Gebietskörperschaften, oder wenn man so will, die rechtliche Unselbständigkeit ihrer einzelnen Verwaltungen und Betriebe kann also nicht entgegenstehen, wenn es sich darum handelt, Umsätze, die zwischen ihnen getätigt werden, steuerlich zu erfassen[4]). Voraussetzung ist natürlich immer, daß die eine Stelle eine gewerbliche Tätigkeit

---

[1]) Der Begriff der werbenden Betriebe wird näher bestimmt durch § 2, Abs. 1 Durchf. VO. z. Aufbr. Ges. v. 16. 11. 1925 (RGBl II S. 971). Danach handelt es sich um Betriebe, die nach gesetzlicher Vorschrift oder allgemeinen finanzwirtschaftlichen Grundsätzen in der Weise zu führen sind, daß durch die Einnahmen mindestens die Ausgaben gedeckt werden, gleichviel ob dieser Erfolg im Einzelfall tatsächlich erreicht wird. S. die Aufzählung daselbst in Abs. 1 und 2.

[2]) Wichtig ist die Bestimmung des § 7 Abs. 4 DB II zum AufbrG, wonach die Freigrenze von 20000.— RM. bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften für jeden einzelnen Betrieb besonders gilt. Die Betriebsvermögen mehrerer Betriebe derselben Körperschaft werden also nicht zusamengerechnet. Anders bei mehreren Betrieben eines privaten Unternehmers.

[3]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 296.

[4]) Auch im Sinne des § 84 EinkStG gelten mehrere Betriebe oder Verwaltungen einer Körperschaft des öffentl. Rechts nicht als „die gleiche Person". Vgl. RFH 23 S. 29.

ausübt, was regelmäßig dann anzunehmen ist, wenn auch an Dritte geliefert wird.

Nun ist aber die Feststellung schwierig, wann es sich hierbei um steuerpflichtige Entnahmen aus dem eigenen Betrieb handelt (§ 1 Ziff. 2 UStG), wann steuerfreier Gebrauch oder Verbrauch innerhalb der eigenen beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit anzunehmen ist. Man sucht die Unterscheidung so zu treffen[1]), daß zwischen Hoheits- und Betriebsverwaltung unterschieden wird. Dabei liegt der Gedanke zugrunde, daß dem Privatleben der Einzelperson diejenige Tätigkeit der öffentlichen Gemeinwesen entspricht, die der Durchführung und Erfüllung der lebensnotwendigen und begrifflich notwendigen Aufgaben dient, kurz die Aeußerungen, die man unter öffentlicher Gewalt zusammenfaßt. Was für diese Zwecke verwendet wird, soll als steuerpflichtiger Eigenverbrauch behandelt werden. Dem steht die übrige Tätigkeit der Gemeinwesen gegenüber, die auf wirtschaftlich-gewerblichem Gebiet liegt. Was für den Bereich dieser Tätigkeit gebraucht oder verbraucht wird, ist steuerfreie Entnahme zu Zwecken beruflicher oder gewerblicher Tätigkeit.

b) Die Kapitalverkehrsteuer. Die Gebietskörperschaften fallen nicht in den Kreis der der Gesellschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen[2]). Ausdrücklich befreit sind Unternehmen der in § 4 bezeichneten Rechtsformen (AG, KaA und GmbH), deren Erträge ihnen ausschließlich zufließen. Unter diese Bestimmung fallen insbesondere auch die Reichsgesellschaften wie die Viag, die Reichskreditgesellschaft, ferner die Gesellschaften der Länder, wie die Preußag und die Sächs. Werke AG.

c) Die Grunderwerbsteuer. Hier gelten für die Gebietskörperschaften keine Besonderheiten. Sie unterliegen der Steuer. Nur von der Steuer des § 10 (Grunderwerbsteuer der toten Hand) sind sie gemäß § 21 Abs. 3 Ziff. 1 befreit[3]).

B. Landessteuerrecht.

Die Richtlinien für die Besteuerung des Reichs durch die Länder und Gemeinden enthält ebenfalls das Reichsbesteuerungsgesetz vom 10. 8. 1925. Danach unterliegt das Reich, um das hier kurz zusammenzufassen, der

---

[1]) Vgl. zum folgenden RFH 20 S. 147 und Popitz, Kommentar S. 386 ff.

[2]) Von der Wertpapiersteuer sind nach § 26a KapVerkStG die Schuld- und Rentenverschreibungen der Gebietskörperschaften befreit, sowie diejenigen von Anstalten und Gesellschaften, deren Erträge ausschließlich einer solchen Köperschaft zufließen.

[3]) Darüber, daß die Befreiung sich hier nur auf das Reich (entsprechendes gilt für die anderen Gemeinwesen) als öffentlich-rechtliches Eigengebilde bezieht, also nach formalrechtlichen, nicht wirtschaftlichen Gesichtspunkten auszulegen ist, vgl. Pr. OVG in St. u. W. 1928 Nr. 16.

Gewerbesteuer nur im selben Umfang, wie der Körperschaftsteuer (§ 5 RBestG). Zu der Grund- und Gebäudesteuer kann auch das Reich herangezogen werden, sofern es sich nicht um Gebäude und Grundstücke handelt, die einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch dienen (§ 4 RBestG). Jede Betätigung des Reiches, die sich nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt, kann weiter den Verkehrsteuern der Länder und Gemeinden unterworfen werden, wobei, wie oben Seite 29 erwähnt, eine gegenseitige Meistbegünstigungsklausel besteht (§ 6 RBestG).

Bezüglich der Selbstbesteuerung durch die ihnen zur eigenen Regelung überlassenen Steuern haben die Länder freie Hand.

1. Im einzelnen ergibt sich, daß rein persönliche Befreiungen auf dem Gebiet der Gewerbesteuern bestehen: in Baden für alle staatlichen Unternehmen und diejenigen Unternehmen, deren Erträge ausschließlich dem badischen Staat unmittelbar oder mittelbar zufließen (§ 47 Ziff. 1a des Grund- und Gewerbesteuergesetzes); in Bayern ebenfalls für staatliche Unternehmen, ferner für alle öffentlichen Körperschaften bezüglich der Unternehmen, deren Erträge ihnen ausschließlich zufließen (Art. 3 Ziff. 2 und 4 GewStG). In Württemberg sind die vom Staat selbst betriebenen Gewerbe befreit (Art. 2 GGG); anders dagegen in Sachsen, das an das Körperschaftsteuergesetz anknüpft und in Preußen, das keine persönlichen Befreiungen kennt.

2. Die Grund- und Gebäudesteuergesetze Badens befreien die staatlichen Gebäude und Grundstücke, ferner solche, deren Erträge ausschließlich dem Staat zufließen, von der Steuerpflicht (§ 25 Ziff. 1a; § 35 Ziff. 1a Grd.- und GewStG). Dasselbe gilt für Bayern (§ 2 Ziff. 1 HausStG; § 120 GrdStG) und für Sachsen, wo auch die Grundstücke des Reiches schlechthin und der Gemeinden insoweit steuerfrei bleiben, als sie im eigenen Bezirk liegen (§ 3 Ziff. a und b GrdStG). Das württ. GGG befreit in Art. 2 Abs. 1 das Eigentum des Staates.

3. Entsprechende Befreiungen gelten auf dem Gebiet der Gebäudeentschuldungssteuer.

Die Rahmenverordnungen enthalten keine rein persönlichen Befreiungen der Gebietskörperschaften. Bemerkenswert ist jedoch, daß die Länder hier ermächtigt werden, die Freistellung solcher Steuergegenstände vorzuschreiben, die im Eigentum des Landes oder einer Gemeinde oder einer anderen Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts stehen oder deren Erträge ausschließlich solchen Körperschaften zufließen (§ 7 GewStRahmenVO; § 4 GrdStRahmenVO). Im Gegensatz zu dem in den Verordnungen aufgeführten einzelnen Befreiungen, die für das ganze Reichsgebiet Geltung haben, gelten die auf Grund dieser Ermächtigungen erlassenen Befreiungsvorschriften natürlich nur für den Bereich des Landes, das sie erlassen hat.

Zu einer Beschränkung der Befreiungen sind die Länder nicht ermächtigt.

§ 4.

Fortsetzung.

Die der Ausübung öffentlicher Gewalt dienenden Unternehmungen insbesondere.

I. Im Allgemeinen. Unter „Ausübung öffentlicher Gewalt" faßt man die Betätigung der öffentlichen Verbände zusammen, in der ihre dem einzelnen übergeordnete Stellung und die sich hieraus ergebenden Hoheitsrechte und besonderen Pflichten unmittelbar zum Ausdruck kommen. Die Zusammenfassung beruht auf der Scheidung der Tätigkeit der öffentlichen Verbände überhaupt in zwei Gebiete, eben das hoheitliche und das wirtschaftliche[1]). Diese Unterscheidung kommt in ihren Grundzügen der steuerlichen Betrachtungsweise insofern entgegen, als Steuern in erster Linie wirtschaftende Einheiten, auf Ertragserzielung abgestellte Vorgänge erfassen wollen. Denn eine Steuer muß, sofern sie als wiederkehrende, laufende Leistung und nicht nur als einmalige Abgabe gedacht ist, notwendig aus einem Ertrag bestritten werden können[2]), da sie sonst den Gegenstand, an den sie anknüpft, aufzehren würde.

Im einzelnen aber muß für das Gebiet des Steuerrechts die nähere Umschreibung des Begriffs „öffentliche Gewalt" in erster Linie aus dem Wesen und Zweck der einzelnen Steuergesetze selbst hergeleitet werden. Es kann sich also nicht darum handeln, einen für das Gesamtgebiet des Steuerrechts geltenden Begriff der öffentlichen Gewalt aufzustellen, vielmehr wird zunächst jeweils aus dem Zweck und der Bedeutung eines einzelnen Steuergesetzes entnommen werden müssen, was es unter „öffentlicher Gewalt" versteht. Im Vordergrund steht daher die Frage: will ein Steuergesetz nach Sinn und Zweck eine derartige Tätigkeit zur Steuer heranziehen, und nicht: ist diese oder jene Tätigkeit als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen und deshalb zu befreien?[3])

---

[1]) Vgl. Fleiner, Verwaltungsrecht, 8. Aufl. S. 121.

[2]) Das gilt auch für die Vermögensteuer, die ihrem Wesen nach lediglich eine zusätzliche Einkommensteuer auf das Einkommen aus Vermögensbesitz ist.

[3]) Deshalb behandeln die steuerrechtlichen Bestimmungen in willkürlich erscheinender Weise eine Tätigkeit bald als öffentl. Gewalt, bald nicht. So rechnet § 6 Abs. 1 RBestG für das Gebiet der Verkehrsteuern den gesamten Verkehr der Reichspost zur Ausübung öffentl. Gewalt, während das Körperschaftsteuergesetz sich nicht mit der Bestimmung des § 2 Ziff. 3a begnügt, sondern die Reichspost durch § 9 Ziff. 1 ausdrücklich befreit. Für das Gebiet

Wo der Begriff auf anderen Rechtsgebieten eine Rolle spielt, geht seine Bestimmung nach einer Richtung, die für die steuerliche Betrachtung nicht ohne weiteres verwertbar ist. Das gilt besonders auch für die Rechtsprechung des Reichsgerichts zu Art. 131 RV und § 839 BGB. Hier wird abgestellt auf die Art der Tätigkeit eines einzelnen, während für die Zwecke des Steuerrechts meist das gesamte Tätigkeitsgebiet einer bestimmten Behörde, eines Unternehmens beurteilt werden muß. Oder es handelt sich darum, wie bei der Umsatzsteuer, den Charakter einer Lieferung oder Leistung zu beurteilen. Immerhin sind die Unterscheidungsmerkmale, die auf anderen Rechtsgebieten von Bedeutung sind, zum Teil auch hier verwertbar.

Nach dem Gesagten muß man also auf eine allgemeine Begriffsbestimmung verzichten[1]) und sich darauf beschränken, die Merkmale hervorzuheben, bei deren Vorliegen von einer Ausübung öffentlicher Gewalt gesprochen werden kann.

Die bereits erwähnte Unterscheidung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Betätigung bietet im Einzelfall keinen genügenden Anhaltspunkt, da man heute den verschiedensten ineinander übergehenden Erscheinungsformen gegenübersteht. Ein ebensowenig zuverlässiges Merkmal ist die Geltung öffentlichen Rechts im einen, bürgerlichen Rechts im andern Fall. Zwar wird heute da und dort gefordert[2]), die Anwendung öffentlichen Rechts auf jenen Bereich zu beschränken, in dem das Verhältnis von Ueber- und Unterordnung besteht, das die Ausübung öffentlicher Gewalt kennzeichnet. Heute findet aber öffentliches Recht weit über diesen Bereich hinaus Anwendung, und andererseits bedienen sich die öffentlichen Verbände oft des bürgerlichen Rechts, wo eigentlich öffentliches Recht herrschen müßte.

Die Verfolgung eines öffentlichen Zwecks, das Vorliegen eines öffentlichen Interesses an der Ausübung einer Tätigkeit[3]) sind nicht entscheidend, um eine solche Tätigkeit als Ausübung öffentlicher Gewalt zu kennzeichnen. Ebensowenig kann der Umstand an und für sich ausschlaggebend sein, daß eine Tätigkeit von einem öffentlichen Gemeinwesen ausgeübt wird[4]).

Ein wesentliches Merkmal ist vielmehr darin zu erblicken, daß es sich um Aufgaben handelt, zu deren Erfüllung nur der Staat oder ein

der Umsatzsteuer ist wiederholt ausgesprochen worden, daß es der Bestimmung des § 3 Ziff. 1 UStG bedurfte, um die Reichspost freizustellen, da ihre Tätigkeit nicht unter den Begriff der Ausübung öffentl. Gewalt im Sinne dieses Gesetzes falle. Vgl. RFH 4 S. 93.

[1]) So auch RFH 19 S. 295; 23 S. 224.

[2]) Vgl. Köttgen, Erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentl. Hand und das öffentl. Recht, S. 15 ff.

[3]) Vgl. RFH Bd. 3 S. 95.

[4]) Vgl. unten S. 40/41.

anderer öffentlicher Verband, nicht aber ein Privater, befähigt ist. Diese besondere Befähigung kann einmal ihren Grund darin haben, daß die sichere Durchführung solcher Aufgaben nur durch die Zwangsgewalt gewährleistet werden kann, die allein dem Staat und den ihm untergeordneten Verbänden zukommt. Oder es kann sich um Aufgaben handeln, die nur unter Aufwendung großer Mittel ohne die Aussicht auf Ertragserzielung ausgeführt werden können, die also für eine Betätigung privater Unternehmungen nicht in Frage kommen.

Zu dem erstgenannten Gebiet gehören vor allem die Einrichtungen, in denen die Staatsgewalt unmittelbar verkörpert ist, so die Militärmacht und die Polizei; sodann weiter die Tätigkeit, die der Ausübung der Justiz-, Münz- und Steuerhoheit dient.

Auch bei der Erfüllung seiner Pflichten und Aufgaben auf kulturellem und sozialem Gebiet verleiht der Staat seinen Maßnahmen durch seine Hoheitsgewalt den nötigen Nachdruck. Auch diese Tätigkeit fällt daher unter die Ausübung öffentlicher Gewalt. Es ist zu denken an das öffentliche Schulwesen (Schulzwang), an Einrichtungen, die der Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung und Sicherheit dienen, wie Meldewesen, Straßenunterhaltung, Müll- und Fäkalienabfuhr; ferner Maßnahmen auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, wie das Impfwesen (Impfzwang) und Vorkehrungen gegen ansteckende Krankheiten (Zwang zur Vornahme von Desinfektionen durch öffentliche Anstalten); endlich die Institute für Nahrungsmitteluntersuchung.

Ein Merkmal dieser Betätigungsgebiete liegt u. a. besonders darin, daß meist ein sogenannter „Annahmezwang" für die Empfänger der Leistungen dieser Verwaltungszweige besteht[1]), der sich so äußert, daß jedermann, ob er will oder nicht, zur Annahme der Leistungen gezwungen werden kann. Oder aber besteht ein „Benutzungszwang"[2]) zugunsten bestimmter Anstalten öffentlicher Verbände in dem Sinne, daß der einzelne, der Leistungen der von diesen Anstalten dargebotenen Art ausführen lassen will, gezwungen ist, die Dienste dieser Anstalten in Anspruch zu nehmen (Schlachthäuser mit Schlachtzwang, Zwang zur Benutzung öffentlicher Bildungsanstalten).

Das andere Tätigkeitsgebiet, das für private Ausübung aus den gezeigten Gründen nicht in Frage kommt, ist das der öffentlichen Fürsorge. Hier berührt sich der Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt mit dem der Verfolgung gemeinnütziger und wohltätiger Zwecke[3]).

Das wesentliche Merkmal der Ausübung öffentlicher Gewalt scheint sonach zu sein, daß es sich um Dinge handelt, die nicht Gegenstand

---

[1]) Vgl. DB KörpStG § 2 Abs. 1 Satz 2.

[2]) Evers, Die Körperschaftsteuer in Strutz, Hdb. d. Steuerrechts S. 480 Note 36, spricht hier von „relativem Annahmezwang".

[3]) Darüber unten S. 79.

privater Betätigung sein können. Dabei ist aber nochmals hervorzuheben, daß es darauf ankommt, warum eine Tätigkeit privater Ausübung verschlossen ist. Wir haben als wichtigstes Merkmal das Erfordernis einer dahinterstehenden Zwangsgewalt festgestellt, die notwendigerweise von einem über dem einzelnen stehenden Gemeinwesen ausgehen muß. Diese Zwangsmittel können allerdings auch Organisationen, die ursprünglich rein private Tätigkeit entfaltet haben, zur Verfügung gestellt werden, um ihnen die bessere Erfüllung ihrer auch öffentliche Interessen berührenden Aufgaben zu ermöglichen (Berufsverbände mit Beitrittszwang, Zwangsinnungen). Sie werden damit zu Trägern eines Stücks öffentlicher Gewalt[1]).

Es kommt also auf das Wesen einer Tätigkeit an und es darf nicht einfach aus dem Umstand auf das Vorliegen öffentlicher Gewalt geschlossen werden, daß unter den tatsächlichen augenblicklichen Verhältnissen die eine oder andere Betätigung von Privaten deshalb nicht ausübbar erscheint, weil sie ein öffentlicher Verband ganz an sich gezogen hat[2]). Wollte man diesen Schluß ziehen, so würde jede Art von Betätigung auch rein wirtschaftlicher Art auf diesem Wege zur Ausübung öffentlicher Gewalt. Ein Tätigkeitsgebiet, das ursprünglich Gegenstand eines privatwirtschaftlichen Unternehmens war, verliert seinen Charakter nicht dadurch, daß nunmehr der Staat alleiniger Unternehmer wird[3]).

Diese Fragen führen zu der Erörterung der Monopole und ihrer Eigenart. Hierauf soll in einem Anhang zu diesen Paragraphen eingegangen werden.

Zu Trägern der Ausübung öffentlicher Gewalt werden sonach entsprechend dem Wesen dieser Tätigkeit in erster Linie die öffentlichen Verbände selbst berufen sein, sodann solche Verbände, denen derartige Aufgaben übertragen und die gleichzeitig dem öffentlichen Recht unterstellt worden sind. Nicht ausgeschlossen ist aber auch, daß Privatpersonen

---

[1]) Hierher zählen die als öffentl. Körperschaften organisierten Berufsvertretungen wie Handels-, Gewerbe- und Landwirtschaftskammern, deren Tätigkeit wenigstens zu einem Teil Ausübung öffentl. Gewalt ist.

[2]) Vgl. RFH 13 S. 221: Im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist eine staatliche Tätigkeit jedenfalls dann als gewerblich anzusehen, wenn der Staat etwas unternimmt, was auch Gegenstand eines Privatunternehmens sein kann oder sein könnte, wenn dem Staat nicht gesetzlich — oder tatsächlich — eine Monopolstellung eingeräumt wäre.

[3]) Das Stellenvermittlungswesen, dessen gewerbsmäßige Ausübung gem. § 55, Abs. 1 des Ges. über Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung i. d. F. v. 12. 10. 1929 (RGBl I, S. 162) seit 1. 1. 1931 verboten ist und dessen Träger nach § 1 d. Ges. die Reichsanstalt für Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung ist, hat damit allerdings den Charakter gewerblicher Betätigung verloren, denn die Vermittlung erfolgt aufgrund gesetzlicher Regelung nach rein verwaltungsmäßigen, nicht gewerblichen Grundsätzen und unentgeltlich (§ 60 d. Ges.).

oder Vereinigungen solcher derartige Aufgaben übertragen werden. So üben z. B. die Dampfkesselüberwachungsvereine ein Stück öffentlicher Gewalt aus, ferner Lotsen und Feldmesser. Ihre steuerliche Behandlung insbesondere auf dem Gebiet der Gewerbe- und Umsatzsteuer ist lebhaft umstritten. Im Rahmen dieser Abhandlung kann darauf nicht näher eingegangen werden[1]).

Einige Besonderheiten der Betrachtungsweise, die sich aus dem Wesen der einzelnen Steuergesetze ergeben, sind im Zusammenhang mit diesen zu berücksichtigen.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. Die Körperschaftsteuer. Die Betriebe und Verwaltungen des § 2 Ziff. 3 KörpStG sowie die ihnen gleichgestellten Unternehmen, deren Erträge ausschließlich öffentlichen Körperschaften zufließen, sind von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit, wenn sie der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Nach § 1 Abs. 3 DB KörpStG genügt es, wenn sie zwar nicht ausschließlich aber doch überwiegend diesen Zwecken gewidmet sind.

Nach § 2 DB zählen hierher im einzelnen insbesondere die Hoheitsverwaltungen des Reichs und der Länder. Das sind die Verwaltungen, die die Ausübung der oben I aufgezählten Hoheitsrechte (Militär, Justiz, Finanz) zum Gegenstand haben. Ferner werden die Verwaltungen der Gemeinden und Gemeindeverbände genannt, die öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen, wobei als Merkmal hiefür auf einen bestehenden Annahme- bzw. Benützungszwang abgestellt ist. Im übrigen kann hier auf die Ausführungen unter I verwiesen werden.

Von besonderer Bedeutung wird hier aber die Frage der Abgrenzung der Betriebe und Verwaltungen[2]). Wie weit darf die Aufteilung des Gesamttätigkeitsgebietes der öffentlichen Verbände zum Zwecke der steuerlichen Erfassung gehen? Soll jeweils ein Tätigkeitsgebiet in seiner Gesamtheit, also bei den Zentralbehörden erfaßt und einheitlich behandelt werden — darauf weist die Erwähnung der Hoheitsverwaltungen in § 2 DB hin — oder sollen innerhalb dieser Gebiete noch Unterscheidungen gemacht, einzelne Teilgebiete herausgegriffen und selbständig beurteilt werden? Auf den letzteren Weg weist hin, daß in § 2 Ziff. 3 KörpStG außer den Verwaltungen noch die Betriebe genannt sind, ein Begriff, der nicht auf die Einheit eines Tätigkeitsgebietes abstellt, sondern von einer sächlichen Ein-

[1]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 345/6; Vehlow, im Hdb. des Steuerrechts, S. 738.

[2]) Siehe oben S. 29 ff.; Evers, Kommentar S. 231 Anm. 20.

heit von Anlagen und Einrichtungen ausgeht, die der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit dienen.

Das erstemal würde damit die Vielgestaltigkeit der Tätigkeit auch innerhalb eines bestimmten Verwaltungsgebietes unberücksichtigt bleiben, während der zweite Weg zu einer unerwünschten Zerreißung natürlicher Zusammenhänge führen kann. Die Frage ist, ob der Eigencharakter des einzelnen Betriebs, der einzelnen Tätigkeit oder die organisatorische Stellung innerhalb eines Verwaltungsgebietes für die steuerliche Behandlung ausschlaggebend sein soll.

Ein Beispiel mag dies verdeutlichen[1]): Die Militärverwaltung als solche ist steuerfrei, da sie die Ausübung öffentlicher Gewalt zum Gegenstand hat. Wie verhält es sich nun aber mit einer großen Kasinoverwaltung oder einer Verwaltungsabteilung, der die Verwertung alter Materialbestände oder die Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken obliegt? Hierbei können sich sehr wohl regelmäßige Ueberschüsse ergeben, und eine Besteuerung könnte, wenn es sich um selbständige Verwaltungsabteilungen handelt, durchaus in Frage kommen. Man könnte vielleicht bei Kasinoverwaltungen je nach ihrem Tätigkeitsbereich noch zweifeln, keineswegs aber in den übrigen angeführten Fällen. Hier ist der Zusammenhang mit dem Gesamtgebiet maßgebend, umsomehr, als die sich ergebenden Ueberschüsse nicht als Erträge einer wirtschaftlichen Tätigkeit aufzufassen sind, die nach dem Grundsatz des Ueberschusses der Einnahmen über die Ausgaben festgestellt werden können. Es muß also Befreiung eintreten.

Schwieriger ist die Entscheidung dann, wenn das einzelne Unternehmen deutlicher die Merkmale werbender Tätigkeit trägt. So werden von Gefängnisverwaltungen und Fürsorgeanstalten häufig gewerbliche Betriebe zur Beschäftigung ihrer Insassen unterhalten. Fachschulen unterhalten Fabrikationsbetriebe, die zu Lehrzwecken dienen, ihre Erzeugnisse jedoch gewinnbringend auf dem freien Markt absetzen. Schließlich gehören hierher gewerbliche[2]) Musterbetriebe.

Soweit bei ihrer Beurteilung die Grundsätze des Industriebelastungsrechtes über werbende Betriebe Anwendung finden können[3]), muß darauf hingewiesen werden, daß die Annahme eines werbenden Betriebs nicht dadurch ausgeschlossen wird, daß ein öffentlicher Verband alleiniger Abnehmer seiner Erzeugnisse ist[4]). Begründet wird dies in erster Linie damit, daß durch solche Betriebe die Interessen von Privatunternehmen genau so berührt werden, wie bei Lieferungen an private Abnehmer, da

[1]) Weitere Beispiele bei Evers, Kommentar S. 189 Anm. 2.
[2]) Die landwirtschaftlichen sind schon wegen § 11 Ziff. 1 KörpStG steuerfrei.
[3]) So Evers, Kommentar S. 189 Anm. 2.
[4]) Vgl. RFH 26 S. 334.

ja die öffentlichen Verbände dann als Abnehmer ausfallen. Von diesem Standpunkt aus kann es dann natürlich auch keinen Unterschied machen, ob die erzeugten Gegenstände den Zwecken der Hoheits- oder der Betriebsverwaltung des abnehmenden Verbandes dienen[1]).

Jedenfalls darf man aus dem Umstand, daß ein Unternehmen einem der Ausübung öffentlicher Gewalt dienenden Verwaltungszweig angegliedert ist, nicht ohne weiteres die Steuerfreiheit folgern. Der Eigencharakter des Unternehmens muß weitgehend in Betracht gezogen und es muß geprüft werden, ob das Unternehmen seinem Gegenstand nach noch in organischem Zusammenhang mit dem Gesamtverwaltungszweig steht, insbesondere ob es zur Erfüllung des Hauptzwecks notwendig ist [Lehrbetriebe, Kantinen, Waffenwerkstätten][2]). Ist es dagegen nur aus Rücksicht auf Ertragserzielung angegliedert, so muß es zur Steuer herangezogen werden.

Einen Schutz gegen zu weitgehende Heranziehung gewährt übrigens in Grenzfällen die Bestimmung des § 1 Abs. 3 DB, wonach Befreiung schon eintritt, wenn die hierher zählenden[3]) Betriebe und Verwaltungen überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen[4]). Natürlich kann im einzelnen Fall auch eine Befreiung unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit eintreten.

Erwähnt sei noch, daß auch die Einkünfte aus der Verpachtung solcher Betriebe, die nach obigem der Steuerpflicht in der Person des Verpächters nicht unterliegen würden, steuerfrei bleiben unter der Voraussetzung, daß der Verpächter eine maßgebende Einwirkung auf die Gestaltung der Tarife behält. Dies mußte ausdrücklich erwähnt werden, da die Verpachtung als solche keine Ausübung öffentlicher Gewalt ist (§ 1 Abs. 4 DB).

Der b e s c h r ä n k t e n Körperschaftsteuer des § 3 Ziff. 2 unterliegen die Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit schlechthin, also auch soweit sie der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen. Sie haben Einkünfte der in § 3 Abs. 2 Nr. 7 u. 8 EinkStG[5]) genannten Art zu versteuern. Die unselbständigen Betriebe und Verwaltungen als solche scheiden als Steuerpflichtige aus[6]); dafür sind die genannten Einkünfte von den öffentlichen Körperschaften selbst zu versteuern. Befreiung ist hier nur im Rahmen des § 3 Abs. 3 KörpStG möglich.

---

[1]) Vgl. aber für die Umsatzsteuer oben S. 35.

[2]) Bei Gefängnisbetrieben nimmt Evers ebenfalls diesen notwendigen Zusammenhang mit dem Hauptzweck an. Vgl. Kommentar S. 188 Anm. 4.

[3]) Anders bei den Versorgungsbetrieben.

[4]) Steuerfrei bleiben demnach z. B. staatliche Druckereien, die amtliche Gesetzblätter herausgeben, auch wenn sie außerdem private Aufträge erledigen (Erl. des RFM III 400 vom 8. 2. 1927).

[5]) Nr. 9 ist weggefallen seit der Verordnung vom 16. 10. 1930. Vgl. S. 8, Anm. 2.

[6]) Siehe oben S. 31/32.

2. **Die Vermögenbesteuerung.**

a) Die Vermögensteuer. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts werden — mit Ausnahme der öffentlichen Kreditanstalten — von der Steuerpflicht nicht erfaßt. Die Betriebe und Verwaltungen solcher Körperschaften, sowie diejenigen mit eigener öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit unterliegen demnach nicht der Besteuerung. Betriebe und Verwaltungen, die bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit besitzen, können Befreiung durch § 4 Ziff. 3 VermStG erlangen, wenn ihre Erträge ausschließlich dem Reich, den Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbänden zufließen[1]).

b) Die Industriebelastung wendet sich an industrielle und gewerbliche Unternehmen, zur Aufbringung werden nur werbende Betriebe herangezogen. Die Betätigung, die sich als Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt, ist aber wesensverschieden von solcher Tätigkeit, so daß eine Heranziehung zu diesen Lasten nicht in Frage kommt.

3. **Die Verkehrbesteuerung.**

a) Die Umsatzsteuer. Auf dem Gebiet der soeben erörterten Körperschaftsteuer führt die Feststellung, daß ein Unternehmen der öffentlichen Hand der Ausübung öffentlicher Gewalt dient, im wesentlichen zur Befreiung dieses Unternehmens in seiner Gesamtheit. Diese einheitliche Betrachtungsweise ist mit dem Wesen der Umsatzsteuer nicht vereinbar. Sie knüpft an einzelne Rechtsvorgänge an ohne Rücksicht auf die beteiligten Personen. Der Steuer unterliegen Lieferungen und Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt.

Aus den Voraussetzungen der Steuerpflicht ist also schon zu folgern, daß die Tätigkeit der öffentlichen Verbände, die sich als Ausfluß öffentlicher Gewalt darstellt, den Tatbestand der Umsatzsteuer grundsätzlich nicht erfüllt[2]), denn öffentliche Gewalt kann nicht in der Form gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit in dem hier geforderten Sinne ausgeübt werden. Die Eigenheit der Betrachtungsweise führt aber, wie gesagt, zu einer Prüfung des einzelnen Vorgangs in der Richtung, ob gerade an ihm die Merkmale der Ausübung öffentlicher Gewalt zu erkennen sind, ob er der Erfüllung solcher Zwecke unmittelbar dient.

Einige Richtlinien für die Beurteilung enthalten auch hier die Durchführungsbestimmungen[3]). Sie decken sich im wesentlichen mit denen zum Körperschaftsteuergesetz, nennen also insbesondere die Hoheitsver-

[1]) Zum Begriff des Zufließens siehe oben S. 30 Anm. 3.
[2]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 343 Anm. 7 a.
[3]) Vgl. § 24 DB UStG.

waltungen, ferner die Betriebe und Verwaltungen, die öffentlich-rechtliche Aufgaben zu erfüllen haben. Dem Merkmal des Annahmezwangs kommt hier auf die einzelne Leistung bezogen besondere Bedeutung zu. Es bestimmt in manchen Fällen die Grenze zwischen Ausübung öffentlicher Gewalt und gewerblicher Tätigkeit[1]). Die Leistungen, zu deren Annahme der einzelne unter Umständen ohne Rücksicht auf seine Leistungsfähigkeit gezwungen ist, sollen nicht durch Besteuerung verteuert werden.

Für eine Besteuerung kommen natürlich nicht in Betracht die auf dem Gebiet einer Hoheitsverwaltung ergangenen Handlungen, deren Entgelt zumeist in der Form einer Gebühr erhoben wird[2]) (Gerichts-, Beglaubigungs-, Hinterlegungsgebühren, Strom- und Brückengelder). Steuerfrei ist auch die entgeltliche Lieferung von Dienstkleidern an Mannschaften durch die Militär- und Polizeiverwaltung, wenn nach den Dienstvorschriften für die Empfänger dieser Leistungen ein Annahmezwang besteht[3]), weiter die Leistungen der mit Benutzungszwang ausgestatteten Schlachthöfe, der Anstalten zur Müll- und Fäkalienabfuhr, der Desinfektions- und chemischen Untersuchungsanstalten, der Friedhofverwaltungen[4]). Die Befreiung erstreckt sich aber bei allen diesen Anstalten immer nur auf Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind (§ 26 Abs. 2 DB).

Wo ein Vorgang außerhalb dieser Grenze liegt, setzt die Besteuerung sofort ein. Allerdings hat die umfangreiche Rechtsprechung zu einer klaren Grenzziehung bis jetzt noch nicht geführt. Es wurde bereits oben bemerkt, daß man sich darauf beschränken muß, im Einzelfall unter Beobachtung der angeführten Merkmale eine Entscheidung zu treffen[5]). Steuerpflichtig ist demnach der Verkauf von Pferden und Altbeständen durch die Militärverwaltung, der Verkauf der in Gefängnissen von Gefangenen hergestellten Gegenstände durch die Justizverwaltung, der Verkauf von Altpapier durch Behörden, sofern alle diese Vorgänge sich in regelmäßigen Zeitabständen wiederholen und es sich nicht um zufällige Einzelmaßnahmen handelt.

Das Bedenken, es könnte in diesen Fällen an der vom Gesetz vorausgesetzten selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit fehlen, zerstreut der Reichsfinanzhof[6]), indem er jede nachhaltige, gegen Entgelt erfolgende Tätigkeit auf privatwirtschaftlichem Gebiet für ge-

---

[1]) Vgl. RFH, Gutachten vom 23. 1. 1925 Bd. 15 S. 197.

[2]) Nicht alle Akte und Leistungen, für die „Gebühren" erhoben werden, sind aber als Ausübung öffentl. Gewalt aufzufassen. Vgl. RFH 13 S. 221; Kurtaxen sind nicht deshalb steuerfrei, weil sie in die Form der Gebühr gekleidet sind. Vgl. ferner Popitz, Kommentar S. 344.

[3]) RFH 12 S. 289.

[4]) Aber nur, soweit die Leistungen dieser Verwaltungen in Anspruch genommen werden müssen. Vgl. RFH 15 S. 197.

[5]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 344—46.

[6]) RFH Gutachten vom 23. 1. 1925 Bd. 15 S. 197; RFH 7 S. 275.

nügend erachtet. Insbesondere ist die Absicht der Gewinnerzielung für die Annahme gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit im Sinne des § 1 Ziff. 1 UStG in keinem Fall erforderlich (§ 1 Ziff. 1 UStG, letzter Satz).

Auf die Frage, wann bei Lieferungen und Leistungen von Behörden untereinander Umsätze zwischen zwei selbständigen wirtschaftlichen Einheiten vorliegen, ist bereits oben[1]) eingegangen worden, ebenso darauf, wann steuerfreie Entnahmen zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken, wann steuerpflichtiger Eigenverbrauch vorliegt. Zusammenfassend mag hier wiederholt werden, daß unter den Voraussetzungen des § 1 Ziff. 1 Lieferungen der Hoheitsverwaltungen untereinander als steuerpflichtiger Eigenverbrauch behandelt werden, während Lieferung an Betriebsverwaltungen, etwa eines Gefängnisbetriebs an ein staatliches Verkehrsunternehmen, als steuerfreie Entnahme zu gewerblichen Zwecken behandelt wird.

Zum Schluß sei noch erwähnt, daß Betätigungen der hierher zählenden Art unter Umständen auch unter die nach § Ziff. 3 UStG befreite Verfolgung gemeinnütziger und wohltätiger Zwecke fallen kann. Diese Befreiungsvorschrift wird vom Reichsfinanzhof auch auf an sich steuerpflichtigen Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Ziff. 2 UStG angewandt[2]).

b) Die Kapitalverkehrsteuer. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind mit Ausnahme der Reichsbank mit Bezug auf die Gesellschaftsteuer nicht steuerpflichtig. Für Unternehmungen in den Formen der AG, KaA und GmbH kommt § 4 Abs. 1a in Betracht. Sie sind von der Steuer befreit, sofern ihre Erträge ausschließlich dem Reich, einem Land oder einer Gemeinde (einem Gemeindeverband) zufließen. Unter Umständen greift § 4 Abs. 1b oder c des Gesetzes ein.

c) Die Grunderwerbsteuer. Auf dem Gebiet der eigentlichen Grunderwerbsteuer sind persönliche Befreiungen für die öffentliche Hand nicht vorgesehen. Ihr Grunderwerb unterliegt also der Steuerpflicht ohne Rücksicht darauf, für welche Zwecke er bestimmt ist. Nur beim Erwerb von Grundstücken zwecks Schaffung von öffentlichen Anlagen, Straßen und Plätzen wird keine Steuer erhoben (§ 8 Ziff. 10). Die Befreiung ist nicht auf den Erwerb durch die öffentliche Hand beschränkt, hat vielmehr objektiven Charakter. Von der sogenannten Besteuerung der „toten Hand" (§ 10 GrErwStG) sind Reich, Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) befreit und damit auch ihre rechtlich unselbständigen Unternehmen (§ 21 Abs. 3 Ziff. 1).

d) Die Kraftfahrzeugsteuer. Hier zu erwähnen ist noch die Bestimmung des § 2 Ziff. 3 u. 4 KraftfStG, durch die im Besitz von

[1]) S. 35; vgl. auch RFH 20 S. 147, wo die Fragen eingehend erörtert sind.
[2]) RFH 20 S. 147: Die Lieferungen einer unselbständigen städtischen Brennstoffgesellschaft an gemeinnützige Anstalten der Stadt sind befreit.

Gebietskörperschaften[1]) stehende Kraftfahrzeuge von der Steuer befreit werden, wenn sie ausschließlich im Feuerlöschdienst, zur Krankenbeförderung, zum Wegebau oder zur Straßenreinigung verwendet werden. Befreit sind auch die Kraftfahrzeuge, die im Dienste der Wehrmacht oder der Polizei stehen[2]).

B. Landessteuerrecht.

1. Die Gewerbesteuer. Der Tatbestand der Gewerbesteuer beruht auf dem Begriff des Gewerbebetriebs als einer auf Gewinnerzielung gerichteten, selbständigen Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt[3]). Eine Betätigung, die der Ausübung öffentlicher Gewalt dient, kann demnach der Gewerbesteuer nicht unterliegen[4]).

Als Ausgleich für den Ausfall an Gewerbesteueraufkommen werden Reichsbetriebe, die der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, zu den Verwaltungskostenzuschüssen der §§ 8 ff. RBStG[5]) herangezogen.

2. Die Grund- und Gebäudesteuer. Für die Besteuerung der im Eigentum des Reichs stehenden Grundstücke und Gebäude ist maßgebend § 4 RBestG. Von der Steuerpflicht sind danach grundsätzlich befreit die einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch dienenden Grundstücke. Im übrigen befreien alle hier berücksichtigten Landesgesetze die öffentliche Hand wegen der dem öffentlichen Dienst gewidmeten Grundstücke. Vgl. im einzelnen: für Preußen: § 15 GrdVermStG; Baden: § 25 Grd- und GewStG; Bayern: § 2 Ziff. 1, 4, 6 HausStG, § 120 GrdStG; Sachsen: § 3 GrdStG; Württemberg: Art. 2 Ziff. II GGG.

3. Für die Leistungen zum Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken gilt entsprechendes.

Die Rahmenverordnungen. Befreit sind von der Grundsteuer Steuergegenstände, die von öffentlichen Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten ihrem Hauptzweck nach unmittelbar zu einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt werden (§ 3 Ziff. 1 GrdStRahmenVO). Die Bestimmung hebt die wesentlichsten Gesichtspunkte schärfer hervor, als die geltenden Vorschriften, da sie nicht allein auf die Eigentumsverhältnisse, sondern auf die Eigenschaft, insbesondere die Benützungsart der Grundstücke abstellt[6]).

---

[1]) Zweckverbände werden auch hier gleichzustellen sein.
[2]) Nach RFH 21 S. 232 gehören hierzu auch Gefangenentransportwagen der Justizverwaltung.
[3]) Vgl. § 1 Preuß. GewStVO; § 1 Württ. GewStVO.
[4]) Für das Reich vgl. außerdem § 5 RBStG.
[5]) Hierzu DB zu §§ 8—10 RBStG vom 25. 11. 1930 (RGBl I S. 471).
[6]) Vgl. Begründung z. Entw. eines Grundsteuerrahmengesetzes, Reichstagsdrucksache Nr. 568, IV. Wahlperiode 1928 S. 79.

Von der Gewerbesteuer werden befreit die Monopolverwaltungen und staatlichen Lotterieunternehmungen (s. Anhang).

Anhang.

Die Monopolverwaltungen.

Das Bestehen eines Monopols bedeutet, daß eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit unter Ausschluß Dritter allein von einer Stelle aus ausgeübt wird. Das hat zur Folge, daß derjenige, der Leistungen der von dem Monopolunternehmen dargebotenen Art in Anspruch nehmen will, gezwungen ist, sie von diesem Unternehmen ausführen zu lassen. Es besteht also ein „Benutzungszwang" in dem Sinn, wie er oben S. 39 als ein Merkmal dafür angeführt wurde, daß eine Betätigung als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist. Daraus darf aber nicht ohne weiteres geschlossen werden, daß jeder Monopolbetrieb in der Hand eines öffentlichen Verbandes als Ausfluß öffentlicher Gewalt dieses Verbandes zu betrachten ist. Denn jene Wirkung ist ja nichts dem öffentlichen Monopol eigentümliches, sondern trifft in gleicher Weise auf das Monopol in Privathand zu. Daß eine Tätigkeit, die Gegenstand eines staatlichen Monopols ist, nur vom Staat als solchem betrieben werden kann, gibt dieser Betätigung ebenfalls nicht den Charakter der öffentlichen Gewalt. Sie bleibt eine wirtschaftliche, wenn sie es vor Uebernahme durch den Staat war[1]).

Die enge Berührung und die weitgehende steuerliche Gleichstellung mit dem Gebiet der Ausübung öffentlicher Gewalt beruht also nicht auf dem Wesen des Monopols als solchem, sondern hat als weitere Voraussetzung, daß es sich um ein Finanzmonpol handelt, d. h. ein Monopol, das sich nicht darauf beschränkt, eine wirtschaftliche Tätigkeit unter Ausschluß anderer auszuüben, sondern das darauf gerichtet ist, durch die Art der Preisfestsetzung über den Gegenwert der Leistung und den üblichen Gewinn hinaus ein höheres Entgelt zu erzielen. In der Hand des Staates bedeutet die Tätigkeit dieser Monopole eine in Betriebsform gekleidete Erhebung von öffentlichen Abgaben, also ein Stück Steuerhoheit.

Diesen Charakter tragen die bestehenden deutschen Monopole, die hier in Betracht kommen. Es sind dies das Branntwein-, Süßstoff-[2]) und Zündwarenmonopol, alle drei Handels- und nicht Herstellungmonopole.

---

[1]) Vgl. oben S. 40.

[2]) Süßstoffgesetz vom 14. 7. 1926 (RGBl I S. 409). Steuerfrei bleiben die nach diesem Gesetz dem Reich zufließenden Abgaben.

Die Herstellung ist den privaten Unternehmen überlassen, die der gewöhnlichen Besteuerung unterliegen. Nur der Vertrieb der Erzeugnisse mit dem entsprechenden als Verbrauchsteuer wirkenden Zuschlag ist Sache der Monopolverwaltung. Ihre Einnahmen zu besteuern, wäre natürlich zwecklos.

Auf die Stellung der Monopolverwaltungen in den einzelnen Steuergesetzen braucht nicht näher eingegangen zu werden, da sie der oben ausgeführten Behandlung der mit der Ausübung öffentlicher Gewalt betrauten Unternehmen im wesentlichen entspricht. Bemerkenswert ist nur, daß die Monopolverwaltungen umsatzsteuerpflichtig sind. Dies beruht wohl auf dem Ueberwälzungscharakter dieser Steuer, obwohl fraglich ist, ob diese Wirkung hier tatsächlich eintritt.

Erwähnt seien in diesem Zusammenhang noch die staatlichen Lotterieunternehmen, insbesondere die Preußisch-Süddeutsche Klassenlotterie. Ihre steuerliche Stellung ist dieselbe. Hier besteht allerdings auch keine Umsatzsteuerpflicht, weder für die einzelnen Einnehmer[1]), noch für die Lotterieverwaltung als solche.

§ 5.

Fortsetzung.

Die Versorgungsbetriebe insbesondere.

I. Im Allgemeinen. Die Unternehmen, denen die Belieferung der Bevölkerung mit Gas, Wasser, Elektrizität obliegt, ferner Hafenbetriebe und unter besonderen Voraussetzungen auch Verkehrsunternehmen werden auf dem Gebiet des Steuerrechts unter der Bezeichnung Versorgungsbetriebe zusammengefaßt. Die Betriebe sollen, wie der Begriff sagt, der Versorgung der Bevölkerung dienen, der Nachdruck ist also darauf gelegt, daß die Belange der Empfänger ihrer Leistungen in erster Linie berücksichtigt, Erwerbsabsichten erst in zweiter Linie verfolgt werden. Da diese Unternehmen durchweg der Befriedigung lebenswichtiger Bedürfnisse der Bevölkerung zu dienen bestimmt sind und von allen Kreisen in Anspruch genommen werden müssen, besteht ein starkes Interesse der Oeffentlichkeit an einer möglichst zuverlässigen, gleichmäßigen und billigen Befriedigung dieser Bedürfnisse.

Wegen der sozialen Bedeutung dieser Betriebe und weil bei ihnen die Erwerbsabsichten hinter der Berücksichtigung der genannten Belange

[1]) Vgl. Vehlow, Handkommentar zu UStG, S. 95; RStBl 1923, S. 48, da bei den Einnehmern dieser Lotterie das Vorliegen gewerblicher Selbständigkeit als Voraussetzung der Steuerpflicht verneint wird. Vgl. auch Evers, Kommentar Ergänzungsband, S. 49.

zurücktreten, ja notfalls ganz wegfallen sollen, wird ihre steuerliche Begünstigung für angezeigt erachtet. Die Befreiung von der Steuerpflicht tritt jedoch nur bei solchen Unternehmen ein, bei denen die Berücksichtigung jener öffentlichen Interessen gewährleistet erscheint, nämlich bei denen, die sich im Besitz von Gebietskörperschaften oder eines von ihnen errichteten Zweckverbandes oder von sonstigen öffentlichen Körperschaften befinden, die gerade dem besonderen Versorgungszweck zu dienen bestimmt sind, also der öffentlichen Körperschaften, in deren eigentlichen Aufgabenkreis die Versorgung der Bevölkerung auf den genannten Gebieten überhaupt fällt[1]). Im steuertechnischen Sinn fallen daher Privatunternehmen sowie gemischtwirtschaftliche Unternehmen nicht unter den Begriff der Versorgungsbetriebe.

Aus dieser Einschränkung, daß nur Unternehmen begünstigt werden sollen, die im Besitz einer Körperschaft sind, der die Versorgung der Bevölkerung obliegt, ergibt sich eine weitere Begrenzung der Befreiung, einmal in der Hinsicht, daß ein Bedürfnis der Bevölkerung vorliegen muß[2]), denn nur dann kann man sagen, daß eine Körperschaft dazu berufen ist, solche Betriebe zu unterhalten. Es darf also, wie Evers[3]) bemerkt, die Steuerfreiheit nicht dazu dienen, bereits eingeführte Privatbetriebe, die die Bedürfnisse der Bevölkerung vollauf befriedigen, durch Neugründung von öffentlichen Unternehmen, die jene infolge des Wegfalls der Steuerbelastung unterbieten können, zu verdrängen.

Weiterhin ergibt sich eine Begrenzung der Befreiung in örtlicher Hinsicht auf diejenige Tätigkeit, die der Versorgung der Bevölkerung des eigenen Bezirks einer Körperschaft dient. Denn nur deren Versorgung ist die Aufgabe der Körperschaft[4]) [5]).

Auf dem Gebiet der genossenschaftlichen Versorgungsbetriebe liegen die Anfänge wirtschaftlicher Betätigung insbesondere der Gemeinden und in den Versorgungsbetrieben liegt heute noch der Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Belange. Dies ist nicht nur in der sozialen Bedeutung

---

[1]) RFH 25 S. 96.

[2]) Das ist in § 3 DB KörpStG bezüglich der Verkehrsunternehmen ausgeführt, gilt aber für alle Versorgungsbetriebe, wie auch aus § 2 Ziff. 3 KörpStG („angewiesen ist") hervorgeht. Vgl. auch RFH 25 S. 96 und Evers, im DStBl. 1928 S. 18 ff.

[3]) Kommentar S. 322 Anm. 4.

[4]) RFH 25 S. 96: Eine Stadtgemeinde, die Straßenbahnlinien im eigenen und in fremden Stadtbezirken betreibt, kann nur für die ersteren Steuerfreiheit beanspruchen, ebenso RFH in St. u.W. 1930 Nr. 1029 für Wasserversorgungsbetriebe.

[5]) Aus demselben Grund können auch Betriebe einer ausländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht als Versorgungsbetriebe gelten, da ihnen die Versorgung der deutschen Bevölkerung nicht obliegt. Vgl. RFH in St. u.W. 1929 Nr. 430.

dieser Unternehmen begründet, sondern auch in dem Umstand, daß die Gemeinden eine gewisse tatsächliche Monopolstellung innehaben als Eigentümer der öffentlichen Verkehrswege, deren gesteigerte Benützung durch Legen von Zuleitungen, Schienen usw. für die genannten Betriebe unumgänglich ist. So lag es nahe, daß die öffentlichen Verbände darauf ausgingen, für ihre Versorgungsbetriebe steuerliche Vergünstigungen zu erlangen. Daß diese Vergünstigungen heute ganz besonders stark umstritten sind, liegt einmal daran, daß auf diesen Gebieten in steigendem Umfang auch private Unternehmen tätig werden, insbesondere seit die fortschreitende technische Entwicklung neue Möglichkeiten geschaffen und der praktische Wirkungsbereich solcher Unternehmungen sich sehr erweitert hat (Ferngasversorgung, elektrische Fernleitungen, Kraftomnibusverkehr). Auch diese Unternehmen nehmen für sich die Fähigkeit in Anspruch, die Bevölkerung in der gleich guten Weise versorgen zu können.

Sodann treffen heute die Erwägungen, die früher zur Steuerfreiheit führten, nur noch zum Teil zu. Es zeigt sich hier eine Wandlung der den Befreiungen zugrunde liegenden Beweggründe. Früher wurde stets darauf hingewiesen, daß diese Unternehmen für das Gemeinwohl von größter Bedeutung seien, daß sie soziale Aufgaben zu erfüllen haben, denen gegenüber die Rücksicht auf Gewinnerzielung in den Hintergrund zu treten habe, was insbesondere in den im Verhältnis zu Privatunternehmen billigeren Preisen zum Ausdruck komme. Tatsächlich wird jedoch die große Mehrheit der Versorgungsbetriebe heute nach durchaus erwerbswirtschaftlichen Grundsätzen geführt. Durch die dabei erzielten Ueberschüsse sind diese Unternehmen zu unentbehrlichen Einnahmequellen insbesondere der Gemeinden geworden. Man sucht daher natürlich ihre bevorzugte steuerliche Stellung unter allen Umständen aufrecht zu erhalten, geht dabei heute aber vorwiegend von finanzpolitischen Erwägungen aus[1]). Die Gemeinden haben sich hier eine Art kommunaler Verbrauchsteuer geschaffen, die sie sich nicht einschränken lassen wollen. In der Tat ist gerade bei den Versorgungsbetrieben besonders schwer abzusehen, wie sich eine Besteuerung auf die Finanzwirtschaft der sie unterhaltenden Körperschaft und damit auch für die Gesamtwirtschaft eines Bezirks auswirken würde.

Man wird für das Gesamtgebiet des Steuerrechts hinsichtlich der allgemeinen Merkmale von einem einheitlichen Begriff der Versorgungsbetriebe ausgehen dürfen. Dagegen ist der Umfang der Befreiung nicht in allen Steuergesetzen derselbe[2]).

---

[1]) Siehe hierzu die Ausführungen des RMin. d. Fin. v. Schlieben, Verhandlungen des Reichstags, III. Periode 1924/28 Bd. 385 S. 1469 A, 50. Sitzung v. 30. 4. 1925.

[2]) Vgl. RFH in St. u.W. 1929 Nr. 1021.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. Die Körperschaftsteuer. Der Kreis der Versorgungsbetriebe wird für das Gebiet der Körperschaftsteuer durch § 7 in Verbindung mit § 3 DB[1]) näher bestimmt. Danach gehören dazu einmal die Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke, sodann die Verkehrs- und Hafenbetriebe[2]), die ersteren nur unter bestimmten Voraussetzungen[3]). Insbesondere müssen ihre Tarife eine Benützung durch die gesamte Bevölkerung[4]) zulassen und die Allgemeinheit muß mangels anderer Verkehrsmittel auf sie angewiesen sein. Durch § 7 Abs. 1 Satz 2 KörpStG wird der Reichsfinanzminister ermächtigt, mit Zustimmung des Reichsrats weitere Betriebe und Verwaltungen als Versorgungsbetriebe zu erklären[5]). Zu einer Einschränkung ist er nicht berechtigt.

Von der unbeschränkten Steuerpflicht sind Versorgungsbetriebe, die sich als Betriebe und Verwaltungen im Sinne des § 2 Ziff. 3 KörpStG darstellen, sowie Unternehmen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen (§ 2 Ziff. 3 Satz 2) befreit. Das gerade auf dem Gebiet der Versorgungsbetriebe weit verbreitete gemischt-wirtschaftliche Unternehmen unterliegt also auch bei überwiegender Beteiligung eines öffentlichen Verbandes der Steuerpflicht in vollem Umfang. In der Praxis wird hier oft der Weg des § 108 Abs. 2 RAO beschritten, um Befreiung zu erlangen. Die Befreiung ist nicht davon abhängig, daß ein Versorgungsbetrieb, um als solcher behandelt werden zu können, ausschließlich sich den betreffenden Aufgaben widmet, sie tritt jedoch nur für den Kreis der Geschäfte ein, die zum eigentlichen Aufgabengebiet der Versorgungsbetriebe gehören[6]). Die überwiegende Verfolgung der eigentlichen Zwecke eines Versorgungsbetriebs führt also hier nicht zur Gesamtbefreiung des Unternehmens, wie dies etwa bei gemeinnützigen Betrieben und Verwaltungen der Fall ist (§ 1 Abs. 3 DB KörpStG).

Steuerpflichtig sind daher Verkehrsbetriebe mit ihren Ueberschüssen aus der Vermietung von Reklameflächen und Verkaufsständen[7]), andere Versorgungsbetriebe mit ihren Einnahmen aus der Einrichtung von Licht-

---

[1]) Ergangen auf Grund der Ermächtigungen des § 7 Abs. 2 KörpStG.
[2]) Aufzählung in § 3 DB KörpStG.
[3]) Vgl. § 3 Ziff. 2 DB KörpStG.
[4]) d. h. durch alle Schichten der Bevölkerung. Vgl. RFH 25 S. 96.
[5]) Fernheizwerke gelten bis jetzt nicht als Versorgungsbetriebe.
[6]) Dazu gehört auch die Stellung von Zählern und der Bau der Zuleitung (Außenleitungen).
[7]) Vgl. Evers, Kommentar ErgBd. S. 40. Dagegen gehört die Einrichtung eines Fundbüros und die Versteigerung der Fundsachen zu den Aufgaben eines ordnungsmäßig verwalteten Verkehrsbetriebs. Vgl. RFH in St. u. W. 1929 Nr. 1021.

und Heizungsanlagen, aus dem Verkauf von Beleuchtungs- und Heizkörpern und sonstigen Apparaten[1]). Damit soll der empfindliche Wettbewerb gegenüber dem Handwerkerstand ausgeglichen werden. Die Wirkung solcher Teilbesteuerungen ist aber immer zweifelhaft, da es ein Unternehmen in der Hand hat, durch entsprechende Lastenverteilung das Ergebnis einer Abteilung seines Betriebs zu beeinflussen. Dagegen bietet auch die Vorschrift des § 4 Abs. 2 DB KörpStG nur unzureichenden Schutz[2]). Die nicht zum steuerbegünstigten Teil des Unternehmens gehörenden Geschäfte müssen daher grundsätzlich für sich behandelt werden. Das kann unter Umständen dazu führen, daß ein insgesamt mit Verlust abschließendes Unternehmen seinen Gewinn aus jenem Teil des Betriebs trotzdem versteuern muß[3]).

Die Befreiung der Versorgungsbetriebe erstreckt sich nicht auf die beschränkte Steuerpflicht des § 3 Ziff. 2. Ihr unterliegen alle Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts und damit auch die Versorgungsbetriebe[4]).

2. Die Vermögenbesteuerung.

a) Die Vermögensteuer. Hier können Versorgungsbetriebe nur Steuerfreiheit erlangen, wenn ihre Erträge ausschließlich dem Reich, den Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbände zufließen (§ 4 Ziff. 3 VermStG). Der Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit, unter dem nach § 4 Ziff. 6[5]) Befreiung eintritt, kann für Wasserwerke und einige Verkehrsunternehmen praktisch werden, insbesondere wenn sie als Zuschußbetriebe geführt werden müssen.

Das gemischt-wirtschaftliche Unternehmen ist auch hier benachteiligt.

b) Die Industriebelastung. Als Betriebe der Gebietskörperschaften oder solche, deren Erträge diesen Körperschaften ausschließlich zufließen, zählen die Versorgungsbetriebe nicht zu den industriellen oder gewerblichen Betrieben im Sinne des Gesetzes (§ 3 Abs. 1 IndBelG). Sie sind sonach in vollem Umfang befreit. Gemischt-wirtschaftliche Unternehmen unterliegen der Belastung.

c) Für die Aufbringung ist entscheidend, inwieweit den Versorgungsbetrieben die Natur eines werbenden Betriebs zukommt (§ 2 Abs. 2 AufbrG). Dies ist bei der weiten Fassung des Begriffs[6]) grundsätzlich anzunehmen. In § 2 DB I wird nur vorausgesetzt, daß es sich um Betriebe

---

[1]) Die Abgabe von Heizdampf durch ein Elektrizitätswerk ist steuerpflichtig. RFH 24 S. 255.
[2]) Vgl. Evers, Kommentar, ErgBd. S. 39/40; Kommentar S. 325.
[3]) RFH in St. u. W. 1930 Nr. 859.
[4]) RFH 23 S. 29.
[5]) Jetziger Wortlaut s. u. S. 87, Anm. 1.
[6]) S. auch u. S. 87/88.

handelt, die nach gesetzlicher Vorschrift oder allgemeinen finanzwirtschaftlichen Grundsätzen mindestens nach dem Kostendeckungsgrundsatz arbeiten. Daß im einzelnen Fall oder einzelnen Geschäftsjahr dieses Ziel nicht erreicht wird, steht der Annahme eines werbenden Betriebs nicht entgegen. Nur Unternehmen, die als reine Zuschußbetriebe geführt werden müssen[1]) ohne Rücksicht auf Ertragserzielung, können demnach Befreiung erlangen[2]).

3. Die Verkehrsbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer. Die Versorgungsbetriebe im eigentlichen Sinn (Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke, außer den Schlachthöfen) werden in § 3 Ziff. 2 UStG von der Steuerpflicht befreit. Die Befreiung ist hier ausdrücklich subjektiv beschränkt auf Unternehmen, die im Eigentum von Reich, Ländern und Gemeinden (Gemeindeverbände) stehen. Abweichend von den anderen Steuergesetzen sind hier nicht befreit die Unternehmen, deren Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen. Soweit Versorgungsbetriebe also in der Form einer Rechtsperson des bürgerlichen Rechts erscheinen, sind sie steuerpflichtig, auch wenn alle Anteile im Besitz einer der genannten Körperschaften sind[3]). Mitunter ist man solchen Unternehmen mit Hilfe des § 108 RAO entgegengekommen.

Sachlich ist die Befreiung beschränkt auf die Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind [§ 27 DB UStG][4]). Befreit sind also die Lieferungen von Wasser, Gas, Kraft- und Lichtstrom. Ausdrücklich befreit sind auch die Verkäufe der Nebenerzeugnisse von Gaswerken (Koks, Teer, Chemikalien). Dagegen ist die Lieferung von Heizdampf durch ein Elektrizitätswerk[5]), die Einrichtung von Innenleitungen und der Verkauf von Beleuchtungs- und Heizkörpern steuerpflichtig, überhaupt alle Umsätze, die regelmäßig als Hilfsgeschäfte in jedem Großbetrieb vorkommen[5]). Auch die Verwertung von Altmaterial unterliegt hier der Steuerpflicht[6]).

Die Betriebe, die nur der örtlichen Verteilung von Gas oder Elektrizität[7]) dienen, sind ebenso befreit wie die herstellenden Betriebe (§ 7 Abs. 2 UStG). Diese Befreiung trägt rein sachlichen Charakter, kommt also auch privaten Vertriebsgesellschaften zugute. Steuerpflichtig ist dann

---

[1]) RFH in St. u.W. 1930 Nr. 736 u. Nr. 1175.

[2]) Vgl. für Wasserwerke RFH in St. u.W. 1928 Nr. 501, 1930 Nr. 726, aber auch 1929 Nr. 682.

[3]) RFH in RStBl. 1923 S. 45.

[4]) Vgl. dazu § 4 Abs. 1 DB KörpStG: Hier werden Geschäfte besteuert, die nicht den Aufgaben der Versorgungsbetriebe dienen. Die Abgrenzung führt also nicht zu denselben Ergebnissen; vgl. auch Anm. 6.

[5]) RFH in St. u.W. 1929 Nr. 460.

[6]) Nicht aber der Körperschaftsteuer; RFH in St. u.W. 1929 Nr. 1021.

[7]) Auch unter gleichzeitiger Umformung; RFH 20 S. 68.

[8]) Anders neuerdings RFH 27, S. 310.

nur der erste Lieferer[1]), soweit er nicht als Versorgungsbetrieb ebenfalls befreit ist.

Die Verkehrsunternehmungen werden hier nicht genannt[2]). Ihre Befreiung ergibt sich zum Teil aus § 2 Ziff. 5 UStG, soweit es sich um Beförderungen im Sinne des Beförderungsteuergesetzes[3]) handelt, d. h. um Beförderung von Personen und Gütern auf Schienenbahnen und Wasserstraßen. Bei den für die Umsatzsteuer übrigbleibenden Beförderungsleistungen (Fährbetrieb, Luft- und Kraftwagenverkehr) genießen die öffentlichen Unternehmen keine besondere Vergünstigung. Es bleibt ihnen nur der Nachweis ausschließlicher Gemeinnützigkeit (§ 3 Ziff. 3 UStG).

b) Die Kapitalverkehrsteuer. Die in der Form einer AG, KaA oder GmbH gekleideten Versorgungsbetriebe genießen Steuerfreiheit bezüglich der Gesellschaftsteuer, wenn ihre Erträge ausschließlich an Gebietskörperschaften fließen (§ 4a KapVerkStG). Begünstigt sind hier außerdem gemischtwirtschaftliche Unternehmen in den erwähnten Rechtsformen (§ 4 b). Befreit sind nämlich Unternehmen, die ausschließlich dem öffentlichen Verkehr[4]), der Wasserwirtschaft, der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Elektrizität oder Gas dienen, wenn eine der bezeichneten Körperschaften an ihnen beteiligt ist. Die Beteiligung muß in unentgeltlichen Zuwendungen in Höhe von einem Zehntel des Kapitals oder in der Uebernahme von einem Viertel des Kapitals oder entsprechender Gewährleistung bestehen[5]).

Die verlangte Ausschließlichkeit ist auch dann gegeben, wenn ein Unternehmen mehreren der bevorzugten Zwecke gleichzeitig dient. Auch soll es nicht schaden, wenn nebenbei Geschäfte betrieben werden, die im Zusammenhang mit den aufgezählten Zwecken bestehen, solange nur der Charakter des Unternehmens durch den Hauptzweck bestimmt wird[6]). Es wird sich hierbei im wesentlichen um Geschäfte handeln, die auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu den nicht befreiten zählen (Installationen usw.). Wollte man die gleiche Betrachtungsweise auch hier anwenden, so

---

[1]) Ist die Vertriebsgesellschaft ein unselbständiges Glied der Erzeugerin, so ist diese mit dem Verkaufspreis, den die Vertriebsgesellschaft erzielt, steuerpflichtig. Vgl. RFH 24 S. 336.

[2]) Nur die Reichspost ist besonders erwähnt (§ 3 Ziff. 1).

[3]) Vom 29. 7. 26 (RGBl. I S. 357). Insoweit tritt jedoch die Steuerpflicht nach diesem Gesetz ein.

[4]) Zu dem Begriff des öffentlichen Verkehrs vgl. RFH 16 S. 132.

[5]) RFH 16 S. 133 achtet die Beteiligung einer aus dem Reich und einem Lande bestehenden GmbH einer unmittelbaren Beteiligung von Reich und Land gleich. Ob diese Körperschaften zusammen oder jede einzeln zu ein Viertel beteiligt sein müssen, sagt der Reichsfinanzhof nicht. Die Gründe, die o. S. 33, Anm. 2 gegen eine Zusammenrechnung der Anteile sprachen, haben hier natürlich kein Gewicht.

[6]) Mirre, Kommentar S. 9 Anm. 8; Weinbach, Kommentar S. 63 Anm. 6, S. 66 Anm. 8.

würde allerdings dann von Ausschließlichkeit nicht mehr gesprochen werden können, wenn ein Unternehmen derartige Geschäfte betreibt. Nun mag zugegeben werden, daß hier, wo es sich um die Beurteilung eines Unternehmens im ganzen handelt, nicht um die eines einzelnen Umsatzes, eine freiere Auslegung am Platze ist. Es kann aber nicht darauf abgestellt werden, ob die Natur eines Betriebs als Gaswerk, Elektrizitätswerk usw. gewahrt bleibt[1]), denn dies ist auch dann noch der Fall, wenn ein städtisches Gaswerk eine großzügige Installations- und Verkaufsabteilung unterhält. Man wird sagen müssen, daß von Ausschließlichkeit dann nicht mehr gesprochen werden kann, wenn die erwähnten Nebengeschäfte im Rahmen einer besonderen Abteilung und nicht in engster Verbindung mit dem Hauptzweck betrieben werden[2]). Dieses Ergebnis kommt dem der Regelung zugrunde liegenden Gedanken entgegen, nämlich den Wettbewerb der öffentlichen Unternehmen gegenüber den Handwerkern, die sich mit solchen Geschäften befassen, nicht durch steuerliche Bevorzugung zu begünstigen.

Eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer ist für die Versorgungsbetriebe nicht vorgesehen. Von der Steuer des § 10 sind sie befreit, sofern es sich um rechtlich unselbständige Betriebe des Reichs, der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände handelt (§ 21 Abs. 3 Ziff. 1).

B. Landessteuerrecht.

1. Die Gewerbesteuer. Die Versorgungsbetriebe können nach Art ihrer Einrichtung und Betriebsführung in den meisten Fällen als Gewerbebetriebe angesehen werden, mit Ausnahme vielleicht einiger Wasserwerke[3]), bei denen die Gewinnerzielung ganz in den Hintergrund tritt. Es bedarf deshalb auch besonderer Vorschriften, um diese Betriebe von der Besteuerung auszuschließen. Für Betriebe des Reichs ist maßgebend § 3 RBestG.

Für Preußen sind solche Bestimmungen nicht getroffen. Hier unterliegen die Versorgungsbetriebe im Gegensatz zu den meisten andern Ländern der Steuerpflicht in vollem Umfang. In Baden sind Betriebe des Staats und solche, deren Erträge dem Staat ausschließlich zufließen, schlechthin, solche der Gemeinden insoweit befreit, als sie unmittelbar für öffentliche Zwecke[4]) betrieben werden[5]). Unter diese Befreiungsbestimmungen wird die Mehrzahl der Versorgungsbetriebe fallen[6]). Bayern be-

[1]) So Weinbach a. a. O. S. 66.
[2]) Aehnlich Mirre a. a. O. S. 9.
[3]) Vgl. § 2 württ. Verordnung über Befreiung von der Grund- und Gebäudesteuer (RegBl. 1927 S. 245), wo Wasserwerke den öffentlichen Behörden gleichgestellt werden.
[4]) Der Begriff ist ein anderer und weiter als „öffentl. Dienst oder Gebrauch".
[5]) Für gemischtwirtschaftliche Betriebe vgl. § 47 Ziff. 3 Grd- u. GewStG.
[6]) Vgl. § 47 Ziff. 1 a, Ziff. 2 Grd- u. GewStG.

freit die Versorgungsbetriebe ausdrücklich (Art. 3 Ziff. 3 GewStG), soweit es sich um solche von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder um öffentliche Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt[1]), ferner solche Unternehmen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen, wenn diese als Betriebsinhaber selbst Befreiung genießen würden. Nicht begünstigt sind hier also die gemischtwirtschaftlichen Unternehmen. In Sachsen sind die Versorgungsbetriebe in dem Umfang steuerfrei, wie sie von der Körperschaftsteuer befreit sind (§ 5 GewStG), ebenso in Württemberg (§ 12 GewStVO). Hier werden außerdem noch gemischtwirtschaftliche Unternehmen begünstigt. Art. 31 GGG bestimmt, daß bei Elektrizitäts- und Gaswerken der steuerbare Gewerbeertrag im Verhältnis der Beteiligung öffentlicher Verbände, mindestens aber um 40 Prozent gekürzt wird.

2. Bei den **Grund- und Gebäudesteuern** findet sich im allgemeinen keine Bevorzugung der Versorgungsbetriebe[2]). Nur in Sachsen, wo Grundstücke des Reichs, des Staates, der Gemeinden und Gemeindeverbände schlechthin befreit sind, sind dementsprechend auch Versorgungsbetriebe befreit, soweit sie keine rechtliche Selbständigkeit besitzen.

3. Auf dem Gebiet des **Geldentwertungsausgleichs** bei bebauten Grundstücken gilt Entsprechendes. Hier befreit auch Baden die Gebäude des Landes und der Gemeinden schlechthin (§ 3 Ziff. 3 GebSonderStG).

Die Rahmenverordnungen erwähnen die Versorgungsbetriebe überhaupt nicht. Hier soll offenbar den Ländern Gelegenheit gegeben werden, von den Ermächtigungen des § 4 GrdStRahmenVO und § 7 GewStRahmenVO Gebrauch zu machen. Es ist im Grunde zu begrüßen, daß hier von einer Vereinheitlichung Abstand genommen wurde, denn gerade auf diesem Gebiet liegen die Verhältnisse im Reich sehr verschieden. Insbesondere stehen die Versorgungsbetriebe in ihrem Tätigkeitsgebiet in vielen Gegenden in keinem Wettbewerb zu privaten Unternehmen, während anderwärts ein solcher Wettbewerb besonders neuerdings stark hervortritt (Ferngasversorgung durch die Zechen im Bereich des westlichen Industriegebiets). Dazu kommt, daß die Versorgungsbetriebe nach ganz verschiedenen Grundsätzen geführt werden können[3]), eine Verschiedenheit, die allerdings auch innerhalb der einzelnen Länder besteht. Sofern die Gewähr gegeben ist, daß von den Ermächtigungen

---

[1]) Staatsbetriebe sind schlechthin steuerfrei.

[2]) In Württemberg für Wasserwerke siehe S. 56, Anm. 3.

[3]) Hierzu führt Köttgen a. a. O. S. 18 aus: Schon aus praktischen Gründen wird es sich nie vermeiden lassen, daß in einer reichen Gemeinde ein öffentlicher Versorgungsbetrieb unter Zurückstellung jeden Gewinnstrebens als Verwaltungsstelle eingerichtet wird, während der gleiche Betrieb in einer anderen Gemeinde nach gewerblichen Grundsätzen verwaltet wird.

ein angemessener Gebrauch gemacht wird, können sie sich hier als sehr zweckmäßig erweisen.

§ 6.

Die deutsche Reichspost.

I. Im Allgemeinen. Die heutige Rechtsstellung der Reichspost ist im wesentlichen geregelt durch das Reichspost-Finanzgesetz vom 18. 3. 1924 in der Fassung des Gesetzes vom 5. 7. 1926 [1]). Danach ist die Reichspost als selbständiges Unternehmen des Reichs organisiert, ohne jedoch eigene Rechtspersönlichkeit zu besitzen. Das ihrem Betrieb gewidmete Vermögen des Reichs wird durch § 1 des Gesetzes zum Sondervermögen des Reichs erklärt, das nur für die Verpflichtungen der Reichspost haftet.

Die steuerliche Behandlung der Reichspost ist im wesentlichen bestimmt durch ihre geschichtliche Entwicklung und die Eigenart ihrer heutigen Stellung. Ihrem Wesen nach gehört sie zu den Monopolbetrieben des Reichs [2]) und das oben über diese Ausgeführte gilt im allgemeinen hier entsprechend. Wenn auch bei der Reichspost der fiskalische Zweck nicht so deutlich hervortritt, so ist ihr Betrieb doch darauf eingestellt, für das Reich eine Einnahmequelle zu bilden. Nach § 7 Abs. 1 RPFinG ist die Reichspost verpflichtet, ihre Ueberschüsse nach Bildung einer Rücklage an das Reich abzuführen.

Ihre Besteuerung würde also auf eine reine Selbstbesteuerung hinauslaufen, die hier jedenfalls aus wirtschaftspolitischen Gründen nicht erforderlich erscheint, da die Reichspost wenigstens in ihren Haupttätigkeitsgebieten, nämlich soweit Postzwang besteht, mit privaten Unternehmungen nicht in Wettbewerb tritt. Dies trifft allerdings für den heute sehr umfangreichen Kraftwagenbetrieb der Reichspost nicht zu. Auch durch die jüngst erwogene Uebernahme der TransradioAG würde die Reichspost mit den Interessen privater Unternehmen, nämlich der Deutschen Atlantischen Telegraphengesellschaft AG in Wettstreit treten. Vorerst beziehen sich die ausdrücklichen Befreiungsvorschriften der geltenden Steuergesetze noch auf das ganze Tätigkeitsgebiet der Reichspost, da sie meist persönlich gefaßt sind.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. **Die Körperschaftsteuer.** Die Reichspost würde als Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß § 2 Ziff. 3 KörpStG der Steuer-

[1]) RGBl 1924 I S. 287; 1926 I S. 410.

[2]) Ihre monopolartige Stellung beruht auf § 1, § 1a Postgesetz vom 28. 10. 1871 (RGBl S. 347).

pflicht unterliegen, sofern man nicht ihre Tätigkeit als Ausübung öffentlicher Gewalt ansehen wollte[1]). Sie ist jedoch in § 9 Ziff. 1 des Gesetzes ausdrücklich von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit, dagegen unterliegt sie der beschränkten Steuerpflicht des § 3 Ziff. 2 des Gesetzes (§ 9 Abs. 2 d. G.).

2. Die Vermögenbesteuerung. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts unterliegt das Reich und damit auch die Reichspost der Vermögensteuer nicht. Auch zur Industriebelastung und Aufbringung wird die Reichspost nicht herangezogen (§ 3 IndBelG; § 2 Abs. 2 AufbrG; § 2 Abs. 3 DVO I).

3. Die Verkehrbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer. Das Reich und die Länder[2]) sind in § 3 Ziff. 1 UStG wegen des Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs von der Steuer befreit. Die Befreiung ist sachlich beschränkt[3]) auf Lieferungen und Leistungen im Rahmen des von der Post vermittelten, gegenseitigen Nachrichtenverkehrs von Ort zu Ort, dessen steuerliche Begünstigung aus allgemeinen wirtschaftspolitischen Erwägungen angezeigt erscheint[4]). Außerhalb dieses Bereichs ist auch die Reichspost steuerpflichtig. So sind die ihr zufließenden Rundfunkgebühren[5]), ferner der Erlös aus Grundstücksverkäufen, aus Verkäufen von Altbeständen und gebrauchten Postwertzeichen[6]) steuerpflichtig. Zum eigentlichen, befreiten Postbetrieb wird dagegen ausdrücklich der Betrieb von Kraftwagenlinien gezählt [§ 25 DB][7]).

Kurz erwähnt sei noch die in § 3 Ziff. 1 UStG ausgesprochene Befreiung der Beförderungsunternehmen wegen der auf Gesetz beruhenden Leistungen für den befreiten Postbetrieb[8]). Entsprechend dem Charakter der Umsatzsteuer als einer Ueberwälzungssteuer wirkt sich diese Befreiung als solche der Reichspost aus.

---

[1]) Siehe oben S. 37 Anm. 3. Ferner Köttgen, a. a. O. S. 21, der den erwerbswirtschaftlichen Charakter der Reichspost hervorhebt.

[2]) Jetzt gegenstandslos nach Durchführung der RV vom 11. 8. 1919 (Art. 88, 170).

[3]) Vgl. § 25 DB UStG (RGBl 1926 I S. 323).

[4]) Vgl. RFH Gutachten vom 8. 7. 1925 Bd. 17 S. 73.

[5]) RFH Gutachten Bd. 17 S. 73 und neuerdings Bd. 25 S. 306 mit der Begründung, daß der Rundfunk nicht dem gegenseitigen Nachrichtenverkehr, vielmehr in überwiegendem Umfang der Bildung und Unterhaltung der Teilnehmer diene.

[6]) RFH Gutachten vom 17. 12. 1920 Bd. 4 S. 92. Befreit sind dagegen die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wegen § 2 Ziff. 4 UStG.

[7]) Auch die Einnahmen aus der Ausführung von Gesellschaftsfahrten durch die Reichspost außerhalb des festen Linienbetriebs erfahren die gleiche Begünstigung. Sehr bekämpft!

[8]) Es handelt sich insbesondere um die Beförderung der Postsachen durch die Reichsbahn und durch Privatbahnen.

b) Die Beförderungsteuer. Nach § 1 Abs. 2 BefStG[1]) fällt der Brief- und Paketverkehr der Reichspost nicht unter dieses Gesetz. Die Personenbeförderung durch Kraftfahrzeuge ist ohnedies keine „Beförderung" im Sinne dieses Gesetzes (§ 1 Abs. 1 d. G.).

c) Die Grunderwerbsteuer. Aus der Steuerpflicht des Reiches[2]) ist mangels ausdrücklicher Freistellung der Reichspost auch deren Steuerpflicht zu schließen. Aus § 6 RBestG die Steuerfreiheit der Reichspost zu entnehmen[3]), ist nicht angängig. Denn einmal regelt diese Bestimmung lediglich das Besteuerungsrecht von Ländern und Gemeinden gegen das Reich, nicht aber die Selbstbesteuerung des Reichs[4]), sodann verfängt für die Grunderwerbsteuer der Umstand, daß ein Grundstück von einem öffentlichen Verband für die Zwecke der Ausübung öffentlicher Gewalt, etwa die Erstellung eines Rathauses, einer Kaserne, erworben wird, nicht. Denn das Gesetz zieht die öffentlichen Verbände ohne Rücksicht auf den Charakter der Betätigung im Einzelfall zur Steuer heran[5]).

Der Besitzabgabe des § 10 unterliegt die Reichspost nicht, da sie mangels eigener Rechtspersönlichkeit an der in § 21 Abs. 3 Ziff. 1 d. Ges. ausgesprochenen Befreiung des Reichs Teil hat.

d) Die Kraftfahrzeugsteuer. Die im Dienst der Reichspost stehenden Kraftfahrzeuge sind unter den mit Rücksicht auf ihren besonderen Verwendungszweck gem. § 2 Ziff. 3, 4 d. Ges. befreiten Kraftfahrzeugen nicht genannt. Ihre Kraftwagen unterliegen also der Steuer[6]).

B. Landessteuerrecht.

1. Die Gewerbesteuer. Die Reichspost ist als körperschaftsfreies Unternehmen des Reichs gemäß § 5 RBestG von den Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden befreit. Dafür kann sie zu den sogenannten Verwaltungskostenzuschüssen des § 8 RBestG herangezogen werden. Diese sind jetzt für die Reichspost näher geregelt durch § 1 des Gesetzes über die Pauschalierung der Verwaltungskostenzuschüsse[7]). Danach löst die Reichspost die Zuschüsse durch Zahlung eines Pauschalbetrags an das Reich ab. Er beträgt für das Jahr 1930 drei Millionen Reichsmark.

2. Die Grund- und Gebäudesteuern. Eine Besteuerung der Reichspost ist hier nur im Rahmen des § 4 RBestG möglich, also nur, soweit

---

[1]) RGBl 1926 I S. 357.
[2]) RFH 4 S. 331.
[3]) So Boethke, Umsatzsteuer im Handbuch des Steuerrechts S. 930.
[4]) Vgl. Sigloch, a. a. O. S. 245, Anm. 5.
[5]) Sigloch, a. a. O. S. 244, will die Befreiung auf entsprechende Anwendung von § 3 Ziff. 1 UStG stützen. Diese Art entsprechender Anwendung von Vorschriften des einen Gesetzes auf dem Steuergebiet eines andern erscheint unzulässig. Vgl. hierzu RFH 15 S. 150.
[6]) Vgl. auch noch § 6 Abs. 3 RBestG.
[7]) RGBl 1930 I S. 215.

die Grundstücke nicht dem öffentlichen Dienst oder Gebrauch zu dienen bestimmt sind. Die Dienstgebäude der Reichspost sind demnach steuerfrei, während Grundstücke, die Wohnzwecken dienen, steuerpflichtig sind [1]), ebenso solche, die erworben worden sind, um für eine später etwa notwendig werdende Erweiterung der Dienstgebäude Vorsorge zu treffen. Sie dienen, solange sie noch nicht benützt werden, nicht dem öffentlichen Dienst oder Gebrauch.

3. Im selben Umfang wird die Post auch zu den Leistungen für den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken herangezogen. Vergleiche im einzelnen: für Preußen: § 3 HausZStG; Baden: § 3 GebSonderStG; Sachsen: § 3 AufwStG; Württemberg: § 3 AusfVO z. GebEntschStG [2]).

Die Rahmenverordnungen. Die Reichspost wird ausdrücklich von der Gewerbesteuer befreit (§ 6 Ziff. 1 GewStRahmenVO), von der Grundsteuer soweit die Grundstücke und Gebäude ihrem Hauptzweck nach unmittelbar zu einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch benützt werden (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1). An dem geltenden Rechtszustand ändert sich demnach nichts.

Im § 6 des Entwurfs eines Gewerbesteuerrahmengesetzes [3]) war die Befreiung der Reichspost insofern eingeschränkt, als der Kraftwagenbetrieb, soweit er überwiegend die Beförderung von Personen zum Gegenstand hat, von der Befreiung ausgeschlossen war. Diese Regelung beruhte auf der Stellungnahme des Reichsrats, die damit begründet wird [4]), daß die Reichspost auf diesem Gebiet im Wettbewerb mit privaten und öffentlichen Unternehmen stehe, die keine Steuerfreiheit genießen. Nach Ansicht der Reichsregierung [4]) lag dagegen kein Grund vor, die Steuerfreiheit der Reichspost einzuschränken. Auch sei eine solche Einschränkung mit unüberwindlichen technischen Schwierigkeiten verknüpft. Die geltende Regelung entspricht also dem Standpunkt der Reichsregierung.

§ 7.

Die Deutsche Reichsbahngesellschaft.

I. Im Allgemeinen. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft beruht in ihrer heutigen Rechtsstellung auf dem Reichsbahngesetz vom 30.8.1924 [5]). Sie ist durch das Gesetz mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet

[1]) Vgl. für Württemberg § 7 Abs. 3 VO über die Befreiung von der Grund- und Gebäudesteuer (RegBl 1927 S. 245).
[2]) RegBl 1926 S. 129.
[3]) Reichstagsdrucksache IV. Wahlperiode 1928 Nr. 568.
[4]) Vgl. Begründung hierzu a. a. O. S. 125.
[5]) RGBl II S. 272.

worden, das ihren Zwecken dienende Vermögen steht jedoch im Eigentum des Reichs (§ 6 des Gesetzes), sie ist also nur Betriebsgesellschaft. An dieser rechtlichen Ausgestaltung hat sich durch das jetzt geltende Reichsbahngesetz vom 13. 3. 1930 [1]), das die auf Grund des Haager Abkommens vom August 1929 eingetretenen Veränderungen regelt, nichts geändert.

Für die steuerliche Behandlung der Deutschen Reichsbahngesellschaft ist grundlegend § 14 des Gesetzes. Danach ist die Gesellschaft von jeder neuen direkten Steuer [2]) auf ihre Rein- oder Roheinnahmen, auf ihr bewegliches oder unbewegliches Eigentum oder auf ihr Personal und von jeder sonstigen neuen direkten Steuer des Reichs, der Länder, der Gemeinden (Gemeindeverbände) und sonstiger öffentlicher Körperschaften befreit. Als neue Steuer gilt jede Steuer, der das Unternehmen „Deutsche Reichsbahn" am 12. 2. 1924 nicht unterworfen war.

Die Befreiungsvorschriften müssen demnach persönlichen Charakter tragen und sich auf das gesamte Tätigkeitsgebiet der Reichsbahn erstrecken [3]), sodaß auch Betätigungen darunter fallen, die mit dem eigentlichen Geschäftskreis nicht notwendig verbunden sind, wie die neuerdings zu beobachtende Betätigung der Reichsbahn auf dem Gebiet des Beherbergungsgewerbes.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. Im Verfolg dieser Bestimmung ergibt sich im einzelnen die Befreiung der Deutschen Reichsbahngesellschaft von der Körperschaftsteuer [4]) (§ 9 Ziff. 1 KörpStG), der Vermögensteuer, der Industriebelastung und den Leistungen zur Aufbringung der Industriebelastung (§ 2 Abs. 4 DB I AufbrG).

2. Die Verkehrsteuern.

a) Die Umsatzsteuer. Das Haupttätigkeitsgebiet der Deutschen Reichsbahngesellschaft, nämlich die Beförderungen im Sinne des Beförderungsteuergesetzes vom 29. 7. 1926 [5]) bleibt umsatzsteuerfrei (§ 2 Ziff. 5

---

[1]) RGBl II S. 369; 777.

[2]) Was im Sinne dieser Vorschrift „direkte" Steuer ist, dazu vgl. Entscheidung des Reichsbahngerichts vom 13. 3. 1926 in JW 1926 S. 2005 und Sarter-Kittel, Die Deutsche Reichsbahngesellschaft, 2. Aufl. S. 155. Die Auslegung stellt ganz auf den Zweck des § 14 ab und betont ausdrücklich, daß nicht die Grundsätze der deutschen Rechtsprechung und Wissenschaft, vielmehr der von den Sachverständigen mit der Bestimmung verfolgte Zweck maßgebend sei.

[3]) Mit Ausnahme der Umsatzsteuer. Siehe unten S. 63.

[4]) Auch der beschränkten (§ 9 Abs. 2 d. Ges.). Vgl. Gutachten des RFH vom 22. 8. 1927 Bd. 22 S. 38 und Evers, Kommentar S. 380 Anm. 93.

[5]) RGBl I S. 357.

UStG i. V mit § 1 BefStG). Insoweit unterliegen aber die Leistungen der Gesellschaft der Beförderungsteuer, die von der Deutschen Reichsbahngesellschaft mit dem Beförderungspreis zusammen zu erheben und abzuführen ist (§ 8 BefStG). Ihr Ertrag war früher in erster Linie zur Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Dawesplan abzuführen (§ 15 d. Ges. vom 30. 8. 1924). Jetzt kann das Reich über diese Steuer frei verfügen (§ 4 Abs. 4 d. Ges. in der Fassung vom 13. 3. 1930).

Umsatzsteuerpflichtig ist dagegen die nicht unter den Begriff der Beförderung fallende Tätigkeit der Deutschen Reichsbahngesellschaft. Darunter fallen die Nebenbetriebe [1]), ferner die Verpachtung eingerichteter Räume [2]), der Verkauf von Altmaterial.

b) Die Deutsche Reichsbahngesellschaft unterliegt der Grunderwerbsteuer, der eigentlichen sowohl wie der des § 10 GrdErwStG. Dabei ist aber § 6 Abs. 1 RBahnG zu beachten, wonach Grundstücke, sofern sie von der Gesellschaft für die Zwecke der Reichseisenbahnen [3]) erworben werden, mit dem Erwerb durch die Gesellschaft kraft Gesetzes in das Eigentum des Reichs fallen. Es folgt daraus für die Besitzsteuer des § 10, daß bezüglich des Reichsbahnsondervermögens die in § 21 Abs. 3 Ziff. 1 GrdErwStG ausgesprochene Befreiung des Reichs durchgreift. Sodann tritt die eigentliche Grunderwerbsteuerpflicht dann nicht ein, wenn ein bisher anderen Zwecken des Reichs dienendes, in seinem Eigentum stehendes Grundstück nunmehr durch Vertrag mit der Deutschen Reichsbahngesellschaft ins Reichsbahnvermögen fällt [4]).

c) Von der Gesellschaftsteuer des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist die Deutsche Reichsbahngesellschaft befreit.

B. Landessteuern.

Für das Gebiet der Landessteuern ist heute noch maßgebend der Staatsvertrag vom 30. 4. 1920, durch den die Staatseisenbahnen der vertragschließenden Länder in das Eigentum des Reichs übergingen. In § 15 des Vertrags verpflichten sich die Länder, von den Reichseisenbahnen Staatssteuern nicht zu erheben. Der Vertrag ist mit Wirkung vom 1. 4. 1920 mit der Maßgabe als Gesetz in Kraft getreten [5]), daß die Be-

---

[1]) Reparaturwerke, Kraftanlagen, Baubetriebe, Hotelbetriebe. Vgl. Popitz, Kommentar S. 559.

[2]) Frei ist die Verpachtung und Vermietung von Grundstücken und nicht eingerichteten Räumen (§ 2 Ziff. 4 UStG).

[3]) Die Gesellschaft kann allerdings auch Grundstücke erwerben, die nicht diesem Zweck dienen sollen. Es kommt also auf die Zweckbestimmung beim Erwerb an.

[4]) Vgl. RFH 21 S. 323. Insbesondere ist auch § 6 GrdErwStG nicht anwendbar.

[5]) RGBl 1920 I S. 773.

stimmungen u. a. des § 15 für die nicht am Vertrag beteiligten Länder des Reichs[1]) sinngemäß Geltung hatten. Durch die Neuorganisation der Reichsbahngesellschaft durch das Gesetz vom 30. 8. 1924 ist hierin keine Aenderung eingetreten, da die Deutsche Reichsbahngesellschaft gemäß § 43 des Gesetzes in die Rechte und Pflichten des Reichs aus dem Staatsvertrag eingetreten ist.

An dem für den heutigen Rechtszustand maßgebenden 12. 2. 1924 war sonach die Gesellschaft von allen zur Hebung gelangenden Landessteuern befreit und kann demgemäß auch heute nicht zu solchen herangezogen werden. Dagegen können die Grund- und Gebäudesteuern der Gemeinden in dem damaligen Umfang weiter erhoben werden. Vergleiche für Baden: § 57 Grd- u. GewStG; nicht dagegen in Bayern[2]); vgl. ferner § 4 Abs. 3 RBestG.

Von den Steuern, die dem Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken dienen, sind die zum Reichseisenbahnvermögen gehörigen Grundstücke befreit (§ 4 Abs. 3 Satz 2 RBestG).

Unter Berufung auf § 14 RBahnG ist auch die Heranziehung der Deutschen Reichsbahngesellschaft zu den Verwaltungskostenzuschüssen des § 8 RBestG für unzulässig erklärt worden[3]), da es sich um eine neue direkte Steuer handle. Durch § 15 RBahnG vom 13. 3. 1930 ist nunmehr eine Regelung getroffen worden. Die Deutsche Reichsbahngesellschaft zahlt eine Pauschalsumme von jährlich 5 Millionen Reichsmark an das Reich zur Abgeltung der Forderungen der Zuschußgemeinden[4]).

Die Rahmenverordnungen stellen lediglich den auf § 14 RBahnG beruhenden Rechtszustand fest, indem sie Steuergegenstände, die zum Reichseisenbahnvermögen gehören, von der Grundsteuer befreien (§ 3 Ziff. 4 GrdStRahmenVO) und außerdem die Befreiung von der Gewerbesteuer anordnen (§ 6 Ziff. 1 GewStRahmenVO).

Im Ergebnis ist also mit Ausnahme der teilweisen Körperschaft- und Umsatzsteuerpflicht, der Besteuerung durch das Beförderungs- und Grunderwerbsteuergesetz eine vollständige Befreiung der Deutschen Reichsbahngesellschaft festzustellen. In diesem Zusammenhang darf aber die Sonderbelastung des Unternehmens Deutsche Reichsbahngesellschaft auf Grund des Youngplans nicht unerwähnt bleiben. Die Gesellschaft hat als Beitrag zu den vom Reich aufzubringenden Jahreszahlungen für Reparationszwecke eine Reparationssteuer im Betrag von jährlich

[1]) Diejenigen, die keine Staatseisenbahnen besaßen.
[2]) Vgl. Greune, Kommentar zum Haus- und Grundsteuergesetz, S. 202/3.
[3]) Entscheidung des Reichsbahngerichts vom 13. 3. 1925 in JW 1926 S. 2005. Die Begründung ist nicht unanfechtbar.
[4]) Vgl. auch § 2 Abs. 2 Gesetz über die Pauschalierung der Verwaltungskostenzuschüsse vom 17. 7. 1930 (RGBl I S. 215).

660 Millionen Reichsmark zu entrichten. Sie ist an die Stelle der bisherigen Verzinsung der 11 Milliarden Goldmark Reparationsschuldverschreibungen getreten, bedeutet aber für die Gesellschaft eine Mehrbelastung, da die Zahlungen jetzt monatlich, statt wie bisher halbjährlich, zu entrichten sind, wodurch ein Diskontverlust von rund 8 Millionen Reichsmark entsteht. Diese Zahlungen sind nach dem Plan bis 1. 4. 1966 zu leisten.

§ 8.

Die öffentlichen Bankunternehmen

(einschließlich der Sparkassen).

1. Die Reichsbank.

I. Im Allgemeinen. Die Rechtsstellung und Organisation der Reichsbank hat durch das Bankgesetz vom 30. 8. 1924 [1]), das auf Grund des Sachverständigenplanes (Dawesgutachten) erlassen wurde, eine wesentliche Neugestaltung erfahren. Wichtige Veränderungen brachten die Vereinbarungen der Haager Konferenz vom August 1929 [2]); insbesondere ist die ausländische Beteiligung an der Leitung der Bank weggefallen.

Die Stellung der Reichsbank in den Steuergesetzen wird im wesentlichen bestimmt durch § 45 Bankgesetz vom 30. 8. 1924.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

Im Verfolg der genannten Bestimmung ergibt sich:

1. die Befreiung von der unbeschränkten und beschränkten Körperschaftsteuer (§ 9 Ziff. 2 Abs. 2), der Vermögensteuer (§ 4 Ziff. 1), der Industriebelastung [3]) und der Aufbringung.
2. Die Verkehrsteuern. Die Befreiung der Reichsbank von der Umsatzsteuer folgt aus der allgemeinen Freistellung bankmäßiger Geschäfte [4]) (§ 2 Ziff. 2 UStG) und des Edelmetallverkehrs (§ 2 Ziff. 3 UStG). Steuerpflichtig ist die Uebernahme von Wertgegenständen in Verwahrung und Verwaltung und die Vermietung von Schrankfächern [5]).

---

[1]) RGBl 1924 II S. 235.

[2]) Vgl. Gesetz zur Änderung des Bankgesetzes vom 13. 3. 1930, RGBl II S. 355, 777.

[3]) Vgl. Geiler, Kommentar zum Industriebelastungsgesetz, S. 129.

[4]) Der Geschäftskreis der Reichsbank ist in § 21 Bankgesetz umschrieben.

[5]) Sie wird als Vermietung eingerichteter Räume behandelt (§ 2 Ziff. 4 UStG).

Die Reichsbank unterliegt als Kapitalgesellschaft der Kapitalverkehrsteuer [Gesellschaftsteuer][1] (§ 3e).

Auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer genießt die Reichsbank keinerlei Befreiung.

B. Landessteuerrecht.

1. Zu den Gewerbesteuern der Länder kann die Reichsbank gemäß § 45 Bankgesetz nicht herangezogen werden.

2. Nicht befreit ist die Reichsbank auf dem Gebiet der Grund- und Gebäudesteuern. Die Behandlung ist allerdings nicht ganz einheitlich[2]). Auf jeden Fall unterliegen die Dienstwohngebäude der Steuerpflicht.

3. Entsprechendes gilt für die Leistungen zum Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken.

Die Rahmenverordnungen ändern an diesem Rechtszustand nichts.

Dieselbe steuerliche Behandlung wie die Reichsbank genießen die Deutsche Rentenbank[3]), die Deutsche Golddiskontbank[4]) und die Bank für Deutsche Industrieobligationen[5]).

2. Die Staatsbanken.

I. Bei der in den Steuergesetzen besonders genannten Gruppe der Staatsbanken[6]) handelt es sich um ausschließlich im Besitz eines Staates stehende Banken, denen ihrer Stellung entsprechend vom Staat ein Kreis besonderer Aufgaben übertragen ist. Ihre Einrichtung und rechtliche Stellung ist zumeist durch Gesetz geregelt, ihre Selbständigkeit durch die

---

[1]) Vgl. noch § 13a KapVerkStG: Ermäßigter Steuersatz bei Zahlungen und Leistungen an die Reichsbank.

[2]) Vgl. Rderl. des preuß. FM vom 3. 3. 1927 (FMBl S. 94) Ziff. 7 bei Schlosser, Kommentar zum Hauszinssteuergesetz, 2. Aufl. S. 24; anders für Bayern: Greune, a. a. O. S. 202, wo Steuerfreiheit angenommen wird.

[3]) Rentenbankverordnung vom 15. 10. 1923 (RGBl I S. 963) insbes. § 5.

[4]) Gesetz vom 19. 3. 1924 RGBl II S. 71) insbes. § 11; jetzt geändert durch die NotVO vom 1. 12. 1930, 6. Teil (RGBl I S. 591) über die Umgestaltung der Deutschen Golddiskontbank. Art. 3 hebt die Befreiung von der Körperschaft- und Vermögensteuer mit Wirkung vom 1. 1. 1931 auf. Damit entfällt auch die Befreiung von der Gewerbesteuer.

[5]) Vgl. § 14 AufbrG vom 30. 8. 1924 (RGBl II S. 269).

[6]) Vgl. hierzu v. Hippel, die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute, S. 46 ff.; Beuck, Kommentar zum Vermögensteuergesetz, S. 92.

Unterwerfung unter staatliche Aufsicht beschränkt [1]). Neben Bankgeschäften allgemeiner Art besorgen die Staatsbanken in erster Linie die Finanzierung staatlicher Maßnahmen auf wirtschaftlichem Gebiet, die Begebung von Anleihen des Staates und anderer öffentlicher Verbände und die Abwicklung der Staatskassengeschäfte, überhaupt die Erledigung aller bankmäßigen Geschäfte des Staats.

Die bevorzugte steuerliche Behandlung hängt davon ab, daß diese Banken ihrer Bestimmung nach eben diesen Geschäften staatswirtschaftlicher und allgemeinwirtschaftlicher Art in der Hauptsache dienen. Begründet wird die Befreiung damit, daß bei dieser Art der Betätigung das Gewinnstreben der Banken zurückzutreten habe, daß sie sich dem Staat bei der Durchführung notwendiger Maßnahmen zur Verfügung stellen müssen ohne Rücksicht auf Gewinnaussichten.

Es gehören hierher insbesondere die Preußische Staatsbank und die Preußenkasse, die bayerische, sächsische, braunschweigische und thüringische Staatsbank [2]).

II. Die Staatsbanken genießen auf dem Gebiet:

A. des Reichssteuerrechts

Steuerbefreiung im selben Umfang wie die Reichsbank, mit der Ausnahme, daß sie der beschränkten Körperschaftsteuer unterliegen.

B. Landessteuerrecht.

Die Behandlung ist in den einzelnen Ländern keine ganz einheitliche. Im wesentlichen sind die Staatsbanken jedoch von den Landessteuern befreit, wobei nicht darauf abgestellt wird, ob sie sich dem oben beschriebenen Geschäftskreis in der Hauptsache widmen. Vergleiche für Bayern Art. 3 Ziff. 4 GewStG; dagegen wird hier Haus- und Grundsteuerpflicht der Staatsbank angenommen; Sachsen § 5 GewStG, § 3 c GrdStG. Die preußische Gewerbesteuer kennt keine Befreiung für die Staatsbanken.

Die Rahmenverordnungen befreien die Staatsbanken, die ihrer Bestimmung nach in der Hauptsache Geschäften staatswirtschaftlicher oder allgemein wirtschaftlicher Art dienen von der Gewerbesteuer (§ 6 Ziff. 3 GewStRahmenVO). Der Wortlaut der Bestimmung entspricht der des § 9 Ziff. 3 KörpStG.

---

[1]) Nicht hierher rechnen die mit dem Recht der Notenausgabe ausgestatteten Privatnotenbanken (Bayr. Notenbank, Sächs. Bank, Bad. Bank, Württ. Notenbank). Hier handelt es sich um reine Aktiengesellschaften, die lediglich der Aufsichtsbehörde für Privatnotenbanken unterstehen. Vgl. Evers Kommentar S. 336.

[2]) Nicht die hessische, da sie nicht im Alleinbesitz des Staates steht.

3. Die Sparkassen.

I. Im Allgemeinen. Das öffentliche Sparkassenwesen, wie es sich heute darstellt, ist das Ergebnis einer langen Entwicklung, die wesentliche Veränderungen mit sich gebracht hat. Die ursprüngliche Aufgabe der öffentlichen Sparkassen war insbesondere, die Spartätigkeit der minderbemittelten Bevölkerungskreise zu fördern und zu pflegen [1]). Sie sollten ihrer Bestimmung nach ein dank der Garantie der sie errichtenden öffentlichen Verbände unbedingte Sicherheit gewährleistendes Sammelbecken für kleine Sparbeträge sein. Im Laufe der Entwicklung ist hierin eine große Wandlung eingetreten. Die Sparkassen haben einmal frühzeitig [2]) alle Formen des modernen Geldverkehrs (Giro-, Kontokorrent) in ihren Geschäfsbereich einbezogen. Auf der andern Seite haben auch andere Bevölkerungsschichten in zunehmendem Maße ihre Dienste in Anspruch genommen. Diese „bankmäßige" Entwicklung hat in der jüngsten Zeit weitere Fortschritte gemacht. Es wurden neue Geschäftszweige aufgenommen [Effektenkommission u. a.] [3]) und im Bestreben, gewinnbringende Anlagemöglichkeiten für die Einlagen zu finden, haben die Sparkassen ihren Kundenkreis auch auf größere Gewerbetreibende und industrielle Unternehmungen ausgedehnt. Weiter sind heute die Sparkassen vielfach mit Aufgaben betraut, die der Tätigkeit der eben erwähnten Staatsbanken entsprechen. Wie diese für den Staat, so haben die Sparkassen für den öffentlichen Verband, von dem sie errichtet sind, insbesondere z. B. für Gemeinden, die bankmäßigen Geschäfte abzuwickeln, Kredite zu geben [4]) und öffentliche Gelder zu verwalten.

Diesen Veränderungen im Wesen der Sparkassen mußte auch die Steuergesetzgebung Rechnung tragen. Während in den alten Steuergesetzen der Länder die Sparkassen entweder in vollem Umfang befreit, oder ganz steuerpflichtig waren, wird erstmals im Körperschaftsteuergesetz vom Jahre 1920 die Befreiung von der Steuerpflicht auf diejenigen Sparkassen beschränkt, die sich der Pflege des eigentlichen Sparkassengeschäfts widmen. Diese Unterscheidung wird auch von den geltenden Steuergesetzen beibehalten.

Es galt also festzustellen, was für das Gebiet des Steuerrechts als „eigentliches Sparkassengeschäft", was als „sparkassenfremdes Geschäft" zu betrachten sei. Diese Unterscheidung zu treffen, wurde dem Reichsminister der Finanzen überlassen. Für das alte Körperschaftsteuergesetz

[1]) Vgl. Reusch im Handwb. d. Kommunalwissenschaft Bd. III S. 784; RFH 8 S. 110.

[2]) Vgl. Preuß. MinVO vom 20. 4. 1909, die den Sparkassen die Aufnahme des Giro- und Kontokorrentverkehrs gestattet.

[3]) Reusch, a. a. O. S. 791/2.

[4]) Deren Höhe zumeist durch die Satzungen beschränkt ist.

wurde der Kreis, der zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehörenden Geschäfte wie folgt umschrieben[1]): Annahme und Auszahlung von Spareinlagen, die Verwaltung und Verwahrung von Wertpapieren und anderen Wertgegenständen, die Vermietung von Sicherheitsfächern, der Kontokorrentverkehr ohne Krediteinräumung, die Einlösung fälliger Zins- und Gewinnanteilscheine, der Ein- und Auszahlungsverkehr für fremde Rechnung (Giro- und Scheckverkehr) sowie die Anlegung verfügbarer Beträge. Dagegen wurde als nicht dazu gehörig bezeichnet: der Ankauf von Wertpapieren ohne sofortige Barzahlung sowie deren Verkauf ohne sofortige Hinterlegung, der An- und Verkauf von Devisen für fremde Rechnung, der Kontokorrentverkehr mit Krediteinräumung, die Einziehung von Forderungen für fremde Rechnung und Geldgeschäfte spekulativen Charakters.

Für das Gesamtgebiet der heute geltenden Steuergesetze ist maßgebend die Verordnung vom 22. 3. 1928 über die Abgrenzung des eigentlichen Sparkassenverkehrs[2]). Sie weicht nur in einem Punkt — allerdings dem meist umstrittenen — von der früheren Abgrenzung ab, nämlich der Kreditgewährung im Kontokorrentverkehr. Diese wird unter der Voraussetzung zum eigentlichen Sparkassenverkehr gerechnet, daß der eingeräumte Kredit in der durch die Verordnung vom 4. 5. 1928[3]) näher bezeichneten Weise gesichert ist, außerdem daß er sich im Rahmen des sogenannten „Mittelstandskredits" bewegt[4]).

---

[1]) Ausführungsbestimmungen vom 15. 9. 1922 zum KörpStG in der Fassung vom 2. 5. 1922 (Zentralbl. 1922 S. 921).

[2]) RGBl 1928 I S. 109 (Sparkassenverordnung).

[3]) RGBl 1928 I S. 155 (Kreditsicherungsverordnung).

[4]) Vgl. hierzu RFH 26 S. 304; RFH in Steuer und Wirtschaft 1930 Nr. 1050. Der Reichsfinanzhof führt aus: „ . . . Hiernach wird der Begriff des Mittelstandskredits im Sinne der Sparkassenverordnung in Übereinstimmung mit dem Reichsfinanzminister und der Mustersatzung nicht nach der Person des Kreditnehmers (auch an juristische Personen gewährte Kredite können Mittelstandskredite sein) sondern nach der Höhe des Kredits bestimmt, und für die obere Grenze des Kredits gilt bis auf weiteres der Betrag von 15000.— RM. oder ½ v. H. des Gesamteinlagenbestandes der Sparkasse bis zum Betrag von 30000.— RM. Sollte die wirtschaftliche Lage Deutschlands einen nachhaltigen Aufschwung erleben und sollten sich die Durchschnittsvermögen und Durchschnittseinkommen erheblich vergrößern, dann würde auch die Grenze für die Mittelstandskredite entsprechend zu erhöhen sein". In Steuer und Wirtschaft 1930 Nr. 1050 wird der Unterschied zwischen Personal- und Realkredit im Sinne der Sparkassenverordnung festgestellt. Nur beim ersteren muß jeweils geprüft werden, ob er sich in den Grenzen des Mittelstandkredits bewegt, während der Realkredit an und für sich schon ohne Rücksicht auf die Höhe zu den sparkasseneigenen Geschäften gehört. Unter Realkredit ist danach zu verstehen ein langfristiges Darlehen gegen Bestellung oder Abtretung von Hypotheken, Grundschulden etc. Personalkredit dagegen ist stets anzunehmen bei Gewährung von Kredit im Kontokorrentverkehr, und zwar ohne Rücksicht auf die Art der Sicherung. Der Konto-

Dieser Abgrenzung ging das bekannte Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 12. 11. 1926 [1]) voraus, daß sich über die Krediteinräumung im Kontokorrentverkehr in gleichem Sinne äußert.

Die Einführung dieser vielumkämpften Unterscheidung in die Steuergesetze, die zur Aufstellung eines Begriffs des „eigentlichen Sparkassenverkehr" für die Zwecke des Steuerrechts zwang, muß als unglücklicher Ausweg bezeichnet werden. Er führte zu einer völligen Verschiebung des Gesichtspunktes, der der steuerlichen Begünstigung der Sparkassen zugrunde liegt. Der Grund hiefür war früher der gemeinnützige Charakter ihrer Tätigkeit [2]), während heute die Befreiung oder Nichtbefreiung zwangsläufig davon abhängt, ob die Betätigung einer Sparkasse als innerhalb oder außerhalb des erwähnten Bereichs liegend zu betrachten ist. Diese Unterscheidung zwischen sparkasseneigenen und -fremden Geschäften stellt aber keineswegs auf die Gemeinnützigkeit der Betätigung ab, maßgebend bei dieser Abrenzung sind vielmehr die tatsächlichen Verhältnisse [3]). Alles, was im Lauf der Entwicklung von der überwiegenden Anzahl der Sparkassen in den Kreis ihrer Tätigkeit aufgenommen wurde, so daß es heute nicht mehr als Ausnahme erscheint, muß schließlich zum eigentlichen Sparkassenverkehr gerechnet werden. Und eine Tätigkeit, die heute noch nicht dazu gerechnet wird, weil sie von den Sparkassen noch nicht allgemein ausgeübt wird, wächst notwendigerweise in den Kreis der sparkasseneigenen Geschäfte hinein, wenn sie erst allgemein in Aufnahme gekommen ist.

Die Unterscheidung zwischen sparkasseneigenen und -fremden Geschäften wird also notwendigerweise immer die jeweilige regelmäßige Gestaltung der Sparkasse zum Ausgangspunkt haben. Es ist eben nicht möglich, von einem Begriff der Sparkasse auszugehen, der mit der Welt der Wirklichkeit nichts mehr gemein hat. Und es ist auch nicht erwünscht, daß das Steuerrecht mit einem solchen Begriff arbeitet, denn die Erfahrung lehrt, daß die Entwicklung über solche Begriffe früher oder später hinweggeht. Auch der Reichsfinanzhof lehnt es, um sich nicht dem Vorwurf der Rückständigkeit auszusetzen, ab, einen Begriff der „Sparkasse vor 50 Jahren" für die Zwecke des Steuerrechts aufrecht

korrentkredit muß sich daher stets in den Grenzen des Mittelstandskredits bewegen, wenn er zum sparkasseneigenen Verkehr gerechnet werden soll, dies auch bei hypothekarischer Sicherstellung. Über Darlehen gegen Sicherungshypothek vgl. RFH in St. u. W. 1930 Nr. 1428.

[1]) RFH 19 S. 342.

[2]) Vgl. RFH 5 S. 76.

[3]) Man wollte ursprünglich einer Anregung im Reichstag zufolge als sparkasseneigene Geschäfte die nach der jeweiligen Landesgesetzgebung den Sparkassen erlaubten Geschäfte bezeichnen. Das würde zur völligen Befreiung führen, da ja eine Sparkasse regelmäßig keine unerlaubten Geschäfte betreiben wird.

zu erhalten [1]), indem er als sparkasseneigen nur diejenige Tätigkeit betrachtet, die früher einmal das Wesen der Sparkassen bestimmte. Auch er will bei der Abgrenzung dem heutigen Stand der Entwicklung Rechnung tragen. Die notwendige Folge weitgehender Steuerfreiheit erscheint ihm allerdings unerwünscht. Daraus erklärt sich die etwas schwankende Rechtsprechung zu dieser Frage [2]), die nur zögernd die Befreiung über diejenigen Sparkassen hinaus ausdehnen will, die ihren ursprünglichen gemeinnützigen Charakter bewahrt haben.

Daß es allerdings nicht Sache des Reichsfinanzhofs, sondern des Gesetzgebers ist, dem abzuhelfen, hebt der Reichsfinanzhof am Schlusse seines Gutachtens besonders hervor.

Es ist sonach erwiesen, daß der Begriff der sparkasseneigenen Geschäfte notwendig jede Art der Betätigung mit umfaßt, die von den Sparkassen allgemein ausgeübt wird. Zwar wird der Umfang der Befreiung augenblicklich praktisch durch die in der VO vom 22. 3. 1928 [Sparkassenverordnung] [3]) enthaltene Aufzählung der zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehörigen Geschäfte bestimmt. Sobald jedoch ein neues Tätigkeitsgebiet bei den übrigen Sparkassen allgemein in Aufnahme gekommen ist, werden sie es ganz mit Recht als zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehörig ansehen. Sie werden dann nichts unterlassen, auf den Widerspruch zwischen dem gesetzlichen Begriff des eigentlichen Sparkassenverkehrs und dem in Wirklichkeit bestehenden hinzuweisen und werden darauf gestützt eine Aenderung der gesetzlichen Bestimmungen, d. h. eine Erweiterung der Steuerfreiheit betreiben [4]).

Diese mit Sicherheit zu erwartende Entwicklung führt dann dazu, daß überhaupt nicht mehr gefragt wird, ob eine Sparkasse ein gemeinnütziges Unternehmen ist, dessen steuerliche Bevorzugung sich rechtfertigt [5]). Die Scheidung von sparkasseneigenen und -fremden Geschäften ist demnach als Unterscheidungsmerkmal für die Besteuerung oder Befreiung nicht geeignet. Nicht von der Feststellung, daß eine Sparkasse nur sparkasseneigene Geschäfte betreibt, darf die steuerliche Begünstigung

---

[1]) RFH Gutachten Bd. 19, insbes. S. 350/51.

[2]) Vgl. RFH 5 S. 78: „Bargeldloser Zahlungsverkehr, Scheckverkehr, Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren sind keine sparkasseneigenen Geschäfte; RFH in St. u. W. 1927 Nr. 395: Wechselkredit ist ein sparkassenfremdes Geschäft; RFH in RStBl 1921 S. 267: Vermietung von Schrankfächern ist keine gemeinnützige Tätigkeit im Sinne von § 3 Ziff. 3 UStG vom 24. 12. 1919.

[3]) Siehe oben S. 69, Anm. 2.

[4]) Ein gutes Beispiel für diese Entwicklung ist die Erweiterung des Kreises der befreiten Geschäfte in der VO vom 22. 3. 1928 gegenüber der früheren Abgrenzung in den Ausführungsbestimmungen zum KörpStG vom 15. 9. 1922. (Vgl. oben S. 69.)

[5]) Daß bereits heute nicht mehr darauf abgestellt wird, geht aus RFH in St. u. W. 1930, Nr. 1103 hervor. Vgl. auch § 9, Ziff. 4 gegenüber § 9, Ziff. 7 KörpStG.

abhängen, sondern von der Grundfrage: Ist die Sparkasse, wie sie sich heute als Ergebnis der Entwicklung darstellt, mit dem Geschäftskreis, dem sie obliegt, ein gemeinnütziges Unternehmen, dessen bevorzugte Behandlung geboten erscheint.

Maßgebend ist hierbei der allgemeine Begriff der Gemeinnützigkeit, wie er für das Gebiet des Steuerrechts bestimmt wird [1]).

In den geltenden Steuergesetzen erfahren nur die öffentlichen oder dem öffentlichen Verkehr dienenden Sparkassen eine bevorzugte Behandlung. Es scheiden also die nur für einen begrenzten Personenkreis geschaffenen Fabrik- oder Schulsparkassen, auch die auf die Mitglieder beschränkten Sparorganisationen der Genossenschaften aus. Was im übrigen unter öffentlichen Sparkassen zu verstehen ist, ist bestritten. Auch hier sollte von dem Grund der Befreiung der Sparkassen, nämlich ihrer Gemeinnützigkeit ausgegangen werden. Als Merkmal einer öffentlichen Sparkasse muß demnach der Umstand ausschalten, daß eine Kasse ihre Erträgnisse der Allgemeinheit, etwa dem sie unterhaltenden öffentlichen Verband, zur Verfügung stellt, denn hieraus kann nicht ohne weiteres auf die Gemeinnützigkeit des Unternehmens geschlossen werden [2]). Die Begriffsbestimmung des Reichsfinanzhofs [3]) scheint daher nicht das Richtige zu treffen, wenn sie unter öffentlichen Sparkassen solche versteht, die ihre Erträgnisse der Allgemeinheit irgendwie zur Verfügung stellen und diese Zweckbestimmung durch die Mitwirkung der Behörden bei ihrer Verwaltung gesichert haben. Es muß sich vielmehr um Sparkassen handeln, die im Eigentum oder unter der Verwaltung einer öffentlichen Körperschaft (Land, Gemeinde) stehen oder selbst mit den Rechten einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgestattet sind [4]). Darin liegt, wie insbesondere auch die Nebeneinanderstellung mit den dem öffentlichen Verkehr dienenden Sparkassen zeigt, ein Hinweis darauf, daß es sich immer um Sparkassen handeln muß, die der Gesamtbevölkerung zur Verfügung stehen, mithin ein wesentliches Merkmal der Gemeinnützigkeit an sich tragen.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. Die Körperschaftsteuer. Unter der Voraussetzung, daß sie sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken, sind die

[1]) Siehe unten § 9.

[2]) RFH Urteil vom 6. 8. 1929 angeführt bei Evers, Kommentar, ErgBd. S. 47 Anm. 2; zu verlangen ist unmittelbare Förderung der Allgemeinheit.

[3]) RFH 4 S. 29.

[4]) Zu diesem Ergebnis kommt von anderen Erwägungen ausgehend auch Evers, Kommentar S. 339; ebenso Mirre, Kommentar S. 27. Vgl. jetzt auch RFH in St. u. W. 1930 Nr. 1109.

bezeichneten Sparkassen von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit (§ 9 Ziff. 4 KörpStG). Dagegen unterliegen sie mit den in § 3 Abs. 2 Nr. 7 u. 8 EinkStG[1]) aufgezählten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht (§ 3 Abs. 1 Ziff. 2 KörpStG). Bei Sparkassen, die auch andere Geschäfte betreiben[2]) und daher der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, greift dann aber die Vorschrift des § 11 Ziff. 2 KörpStG ein, wonach bei Ermittlung ihres steuerbaren Einkommens der Teil der Einkünfte, der auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfällt, außer Ansatz zu lassen ist[3]). Danach ist der Umfang der befreiten Einkünfte bei allen Sparkassen im wesentlichen derselbe[4]).

2. Die Vermögenbesteuerung.

a) Die Vermögensteuer. Befreit sind die Sparkassen, die sich nur mit sparkasseneigenen Geschäften befassen (§ 4 Ziff. 4 VermStG). Geht ihre Tätigkeit darüber hinaus, so sind sie mit ihrem ganzen Vermögen steuerpflichtig[5]).

Zu bemerken ist, daß § 4 Ziff. 4 an den Sparkassenbetrieb als solchen anknüpft und das die Bestimmung die steuerliche Behandlung der Sparkassen ausschließlich regeln will. Eine nach § 4 Ziff. 4 nicht befreite Sparkasse, deren Erträge ausschließlich dem Land oder einer Gemeinde zufließen, kann sich also nicht auf § 4 Ziff. 3 berufen, was an sich möglich wäre, da Sparkassen ja nicht unter den Begriff der Kreditunternehmen im Sinne des Steuerrechts fallen. Andererseits kann eine Sparkasse mit eigener öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit nicht deshalb Steuerfreiheit in Anspruch nehmen, weil das Gesetz von den öffentlich-rechtlichen Rechtspersonen nur die Kreditanstalten erfasse (§ 2 Abs. 2 d. VermStG), sie selbst aber dazu nicht zu zählen sei.

b) Von der Industriebelastung sind die Sparkassen, sofern sie Betriebe des Reichs, der Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände

---

[1]) Ziff. 9 ist weggefallen auf Grund der VO vom 16. 10. 1930 RGBl I S. 464) siehe oben S. 8, Anm. 2.

[2]) Es genügt, daß sie ihren Geschäftsbetrieb darauf einstellen. Zum Nachweis genügt eine Zeitungsanzeige einer Sparkasse, daß sie gewisse Geschäfte aufnehme. RFH in St. u. W. 1927 Nr. 395.

[3]) Mit Ausnahme der in § 83 EinkStG genannten Einkünfte (Kapitalertrag). Über die Berechnung der Einkünfte aus dem sparkasseneigenen Geschäft vgl. RFH 24 S. 251.

[4]) Über den Unterschied im Tarif vgl. Evers, Kommentar S. 340 Anm. 19.

[5]) Vgl. RFH 15 S. 150, auch 20 S. 265; vgl. jetzt aber Notverordnung vom 1. 12. 1930 3. Teil Kap. IV Art. 2 Änderung des ReichsbewGes (RGBl I S. 572); künftighin sollen bei Sparkassen, die sich nicht auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken, die der Pflege dieses Verkehrs dienenden Gegenstände bei der Feststellung des Einheitswerts nicht zum Betriebsvermögen gehören, also auch der Vermögenssteuer nicht unterliegen.

sind, befreit. Dies auch dann, wenn ihre Erträgnisse ausschließlich solchen Körperschaften zufließen (§ 3 Abs. 1 IndBelG).

Zur Aufbringung werden die oben genannten Sparkassen nicht herangezogen, wenn sie sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken. Betreiben sie noch andere Geschäfte, so werden sie als werbende Betriebe behandelt und sind aufbringungspflichtig [§ 2 Abs. 2 AufbrG] [1]).

3. Die Verkehrsteuern.

a) Die Umsatzsteuer. Die Steuerpflicht entfällt für die in § 2 Ziff. 2 u. 3 UStG aufgezählten Geschäfte allgemein. Sie kommt nur für die Uebernahme von Wertgegenständen in Verwahrung und Verwaltung, ferner für die Vermietung von Schrankfächern in Frage. Auch hier kann eine Sparkasse unter Umständen Befreiung erlangen, wenn sie diese Geschäfte im Rahmen eines selbständigen Unternehmenzweigs betreibt und nachweist, daß sie mit diesem Zweig ihres Unternehmens ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Hier ist also die Unterscheidung zwischen sparkasseneigenen und -fremden Geschäften nicht maßgebend, vielmehr wird die gesamte Tätigkeit einer Sparkasse, soweit es sich überhaupt um Leistungen handelt, die ihrer Art nach der Steuer unterliegen, lediglich unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit beurteilt.

b) Der eigentlichen Grunderwerbsteuer unterliegen die Sparkassen ohne Ausnahme. Von der Besitzabgabe des § 10 GrdErwStG sind sie, soweit sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, vielmehr einer Gebietskörperschaft gehören, gemäß § 21 Abs. 3 Ziff. 1 befreit. Andernfalls unterliegen sie auch dieser Steuer.

c) Die Kapitalverkehrsteuer. Die Gesellschaftsteuer kommt für die Sparkassen praktisch nur in Frage, wenn sie in der Form einer der Steuer unterliegenden Rechtsperson des bürgerlichen Rechts organisiert sind. Ein Sparkasse in der Form der AG oder GmbH genießt auch hier Steuerfreiheit unter der Voraussetzung, daß sie nur sparkasseneigene Geschäfte betreibt [§ 4 Abs. 1 e KapVerkStG] [2]) und die weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 erfüllt.

---

[1]) Die oben S. 73 Anm. 5 angeführte Änderung ist hier ebenfalls von Bedeutung, da für die Aufbringung der Einheitswert maßgebend ist.

[2]) Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 a findet nach herrschender Meinung auf Sparkassen keine Anwendung, obwohl dies an sich möglich wäre, da nur Kreditanstalten ausgenommen sind, zu denen nach dem Sprachgebrauch des Steuerrechts Sparkassen nicht zu rechnen sind. Vgl. Weinbach, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, S. 84 Anm. 20.

B. Landessteuerrecht.

1. **Die Gewerbesteuer.** In Preußen unterliegen die Sparkassen grundsätzlich der Gewerbesteuer ohne Rücksicht auf den Kreis der von ihnen betriebenen Geschäfte. Gemäß § 2 GewStVO kann ihnen jedoch auf Antrag Befreiung bewilligt werden, wenn sie nachweisen, daß ihr Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken Verwendung findet. Das badische und bayrische Gewerbesteuergesetz kennen ebenfalls keine ausdrückliche Befreiung der Sparkassen. Sie können unter Umständen unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit Befreiung erlangen. Dagegen schließt sich das sächsische Gewerbesteuergesetz hinsichtlich der Befreiungen dem Körperschaftsteuergesetz an. Hier genießen also die Sparkassen in dem oben beschriebenen Umfang Steuerfreiheit.

Auch in Württemberg schließt sich die Befreiung der Sparkassen eng an die Regelung des Körperschaftsteuergesetzes an. Nicht steuerpflichtig, weil überhaupt nicht als Gewerbebetrieb behandelt, sind diejenigen Sparkassen, die sich auf sparkasseneigene Geschäfte beschränken. Steuerpflichtig sind die übrigen und zwar mit dem nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn [Art. 28 GGG] [1]).

2. **Die Grund- und Gebäudesteuern.** Mangels ausdrücklicher Befreiungsvorschriften für die Sparkassen hängt ihre Befreiung davon ab, inwieweit die allgemeinen Befreiungsvorschriften auf sie Anwendung finden können.

Für Preußen sind nach § 15 GrdVermStG die Bestimmungen des § 24 KommAbG maßgebend. Danach ist freigestellt der Grundbesitz. der dem Staat, den Provinzen, Kreisen, Gemeinden gehört, sofern er zu einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch bestimmt ist. Baden befreit die im Eigentum der genannten Verbände stehenden Grundstücke und Gebäude, die unmittelbar öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken dienen (§ 25 u. § 35 GrdStG). In Bayern sind diese Verbände haussteuerfrei, wenn sie unmittelbar zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen. Man wird jedoch kaum sagen können, daß Sparkassengebäude dem öffentlichen Dienst oder Gebrauch oder öffentlichen Zwecken dienen [2]). Wo auf Gemeinnützigkeit abgestellt ist, sind die späteren Ausführungen zu beachten [3]). Das wird insbesondere dort wesentlich,

---

[1] Bei der Feststellung des gewerbesteuerpflichtigen Ertrags kommt also § 11 Nr. 2 KörpStG in Anwendung; anders für die sächsische Gewerbesteuer Swede, Kommentar zum sächsischen Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl. S. 143.

[2]) Vgl. aber Bayr. VGH 34 S. 258, wonach bei gemeindlichen Sparkassengebäuden angenommen werden kann, daß sie der Erfüllung öffentlicher Aufgaben unmittelbar dienen.

[3]) Siehe unten § 9.

wo die Sparkassen, wie etwa in Baden, eigene öffentlich-rechtliche Rechtsfähigkeit besitzen, also an den persönlichen Befreiungen der öffentlichen Verbände (Land, Gemeinde) nicht teilhaben.

Durch die allgemeinen Befreiungen des sächsischen Grundsteuergesetzes sind auch die Sparkassen gedeckt. Dort sind in § 3 a und b die Grundstücke des Staates, der Gemeinde-, Bezirks- und Zweckverbände befreit, soweit sie innerhalb des betreffenden Bezirkes liegen, ferner in § 3 c die Grundstücke öffentlicher Anstalten, die ausschließlich für Rechnung der genannten Verbände betrieben werden.

Württemberg befreit ebenfalls nur die nach ihrem Hauptzweck unmittelbar zu einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch bestimmen Grundstücke, die im Eigentum des Staates stehen. Hier können sich die Sparkassen höchstens durch den Nachweis der Gemeinnützigkeit Befreiung verschaffen.

3. **Die Gebäudeentschuldungssteuer.** Auf diesem Gebiet gelten im wesentlichen dieselben Befreiungen wie bei der Gebäudesteuer. Eine besondere Bestimmung enthält das badische Gebäudesondersteuergesetz in § 3, wo alle Gebäude des Staates und der Gemeinden schlechthin befreit werden.

Die Rahmenverordnungen. Für die Gewerbesteuer nimmt die Verordnung die bisher in Württemberg geltende Regelung auf, wonach Sparkassen, die nur sparkasseneigene Geschäfte betreiben überhaupt nicht als Gewerbebetriebe zu behandeln sind. Für die übrigen Sparkassen soll je nach der Besteuerungsgrundlage die oben[1]) besprochene Feststellung des Einheitswertes oder die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes über die Ermittlung des Einkommens (insbes. § 11 Ziff. 2) maßgebend sein, so daß im Ergebnis stets nur eine Besteuerung des sparkassenfremden Geschäftskreises eintreten wird. Für die Lohnsummensteuer wird dieser Erfolg durch § 15 Abs. 4 der Verordnung herbeigeführt[2]).

4. Die sonstigen Kreditunternehmen der öffentlichen Verbände.

I. Im Allgemeinen. Für die zahlreichen übrigen Kreditunternehmen der öffentlichen Hand gelten auf dem Gebiet des Steuerrechts im wesentlichen keine Besonderheiten[3]). Es erübrigt sich, hier im einzelnen auf

[1]) S. 73 Anm. 5.

[2]) Über diese weitere Bevorzugung der Sparkassen vgl. v. Lilienthal im Bankarchiv 1928 29 S. 134.

[3]) Durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl I S. 517) wird bei § 21 Ziff. 3 KörpStG unter e eine Bestimmung eingefügt, wonach Kreditanstalten des öffentlichen Rechts ihre Einkünfte aus dem Kommunalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft nur mit 10 % anstatt 20 % zu versteuern haben.

sie einzugehen, da es für sie alle nur ein und dieselbe Möglichkeit gibt, eine bevorzugte steuerliche Behandlung zu erlangen, nämlich den Nachweis der Gemeinnützigkeit ihrer Betätigung. Gelingt dieser nicht, so sind sie im selben Umfang steuerpflichtig wie private Kreditunternehmen. Soweit in den Steuergesetzen Unternehmungen der öffentlichen Hand ohne Rücksicht auf ihren Gegenstand und Zweck befreit werden, gilt für Kreditunternehmen Besonderes. § 2 Ziff. 2 des VermStG nennt sie als Ausnahme von der Regel, daß Rechtspersonen des öffentlichen Rechts nicht steuerpflichtig sind, § 4 Ziff. 3 VermStG nimmt sie von der Befreiung ausdrücklich aus, § 4 a KapVerkStG wenigstens insoweit, als es sich um solche von Gemeinden und Gemeindeverbänden handelt [1]). Ihre Befreiung von der Industriebelastung ergibt sich bereits aus § 2 Abs. 1 IndBelG.

Im folgenden sollen nur die drei wesentlichsten Gruppen dieser Unternehmen [2]) einer kurzen Betrachtung in der Richtung unterzogen werden, ob sie Gemeinnützigkeit für ihre Tätigkeit in Anspruch nehmen können. Es sind dies

a) die Giroanstalten,
b) die öffentlichen Pfandbriefanstalten (insbesondere Stadtschaften, Landschaften),
c) die Bankanstalten der Gemeinden und Gemeindeverbände (Stadtbanken, Provinzial- und Kreisbanken).

Es sollen hier jedoch nur die besonderen Erfordernisse besprochen werden, von denen gerade bei Kreditunternehmen die Anerkennung der Gemeinnützigkeit abhängt. Ueber den allgemeinen Begriff der Gemeinnützigkeit wird im nächsten Paragraphen zu sprechen sein.

In erster Linie wird verlangt die Gewährung billigen Kredits [§ 11 Ziff. 2 DB KörpStG] [3]) [4]), sodann vorsichtige Kapitalanlage, wobei vor allem auch das Kreditbedürfnis derjenigen Kreise befriedigt werden soll, die bei Privatunternehmen nicht genügend berücksichtigt werden [Kleinkredite] [5]). Sodann wird verlangt Beschränkung oder Ausschluß der

---

Weiter soll § 28 Abs. 2 ReichsbewG folgenden Schlußsatz erhalten: Von dem Rohvermögen ist ferner bei Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, die als Girozentralen dienen, das Grund- oder Stammkapital abzuziehen. Begründet wird dies damit, daß die Girozentralen gegenüber den Privatbanken in ihren Erwerbsmöglichkeiten beschränkt seien. Vgl. Begründung zu dem Entwurf der Steuervereinheitlichungsgesetze Reichstagsdrucksache IV. Wahlperiode 1928 Nr. 568 S. 253 und 261 und v. Lilienthal, a. a. O. S. 134.

[1]) Merkwürdigerweise befreit § 26 a KapVerkStG gerade die Kreditanstalten inländischer Gemeinden und Gemeindeverbände von der Wertpapiersteuer für ihre Schuld- und Rentenverschreibungen.

[2]) Vgl. hierzu v. Hippel, Die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute.

[3]) RFH in St. u. W. 1929 Nr. 827, 858. Die Zinssätze und sonstigen Bedingungen müssen niedriger sein, als die von gleichartigen Privatunternehmen.

[4]) Vgl. hierzu v. Bitter, im Bankarchiv 1927/28, S. 330.

[5]) RFH in St. u. W. 1927 Nr. 389; 1928 Nr. 316.

Gewinnverteilung und Sicherstellung der Verwendung eines etwaigen Liquidationsüberschusses für gemeinnützige Zwecke. Alle diese Beschränkungen, die sich ein Kreditunternehmen im Interesse der Gemeinnützigkeit seiner Betätigung auferlegt, müssen durch die Satzung festgelegt, ihre ständige Einhaltung muß nachweisbar sein [1]).

II. Unter Berücksichtigung dieser Erfordernisse werden die zu a) genannten Giroanstalten nur dann als gemeinnützig zu behandeln sein, wenn sie sich bei ihren eigentlichen Bankgeschäften an diese Richtlinien halten. Meist dienen sie aber in erster Linie dem Geldausgleich der ihnen angeschlossenen Giro- und Sparkassen. Insoweit ist ihre Tätigkeit nicht gemeinnützig, da sie einmal auf den Kreis der Verbandsmitglieder beschränkt ist [2]), und es außerdem an der Unmittelbarkeit der Förderung von Allgemeininteressen fehlt [3]).

Zu beachten ist allerdings, daß Girokassen als Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts von der Körperschaftsteuer schon dann befreit sind, wenn sie überwiegend gemeinnützigen Zwecken dienen [4]).

b) Die öffentlichen Pfandbriefanstalten werden in der Regel als gemeinnützig behandelt [5]).

c) Bei der dritten Gruppe der kommunalen Kreditunternehmungen handelt es sich um Bankbetriebe, die kaum einmal Gemeinnützigkeit für sich in Anspruch nehmen können [6]). Sie legen sich die erwähnten Beschränkungen in ihrem Geschäftsbetrieb im allgemeinen nicht auf. In weitem Umfang wird bei ihnen der Annahme der Gemeinnützigkeit außerdem der Umstand entgegenstehen, daß ihre Tätigkeit eine erhebliche Beeinträchtigung der privaten Unternehmungen gleicher Art zur Folge hat [7]).

Ein reines Erwerbsunternehmen ist insbesondere auch die Reichskreditgesellschaft, die keine steuerlichen Vergünstigungen genießt.

Soweit die genannten Unternehmen Gemeinnützigkeit für sich in Anspruch nehmen können, ergibt sich ihre steuerliche Stellung im einzelnen aus dem folgenden Paragraphen.

---

[1]) RFH in St. u. W. 1929 Nr. 827, 858; die tatsächliche Handhabung allein ohne Festlegung in der Satzung genügt nicht. Vgl. RFH in St. u. W. 1924 Nr. 289.

[2]) RFH Urteil vom 29. 10. 1929, zit. bei Evers, Kommentar ErgBd. S. 13 und Urteil vom 6. 12 1927 ebd. S. 61; RFH in St. u. W. 1928 Nr. 316.

[3]) Vgl. hierzu unten S. 83.

[4]) RFH in St. u. W. 1928 Nr. 316.

[5]) Erlaß des Reichsfinanzministers III e 6481; III v 813, bei Evers, Kommentar S. 1137.

[6]) Vgl. Mitzlaff im Handwb. d. Kommunalwissenschaften, Bd. 5 S. 110. Vgl. auch RFH auch in St. u. W. 1930 Nr. 1523.

[7]) Siehe unten S. 81/82; ferner v. Lilienthal im Bankarchiv 1927/28 S. 286 und 1928/29 S. 134.

§ 9.

Die gemeinnützigen und mildtätigen Unternehmungen.

I. Im Allgemeinen Die Ausübung einer Tätigkeit, die dem Nutzen der Allgemeinheit dienen soll, überhaupt die Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke ist nicht allein dem Wirken der öffentlichen Verbände vorbehalten. In den Steuergesetzen wird denn auch die bevorzugte Behandlung solcher Betätigung nicht davon abhängig gemacht, daß sie von öffentlichen Verbänden ausgeht, vielmehr wird jedes gemeinnützige und mildtätige Unternehmen wegen des verfolgten Zweckes allein bevorzugt behandelt. Die genannten Verbände sind jedoch in Wirklichkeit ihrer Bestimmung und ihrem Wesen entsprechend in erster Linie berufen, hier tätig zu werden, wo es gilt, das privater Betätigung eigene Gewinnstreben, überhaupt jede Verfolgung von Sonderinteressen auszuschalten und nur das Interesse der Allgemeinheit zu verfolgen. Wenn es sich somit hierbei auch nicht um eine Sondervergünstigung der öffentlichen Hand handelt, erscheint es trotzdem erforderlich, im Rahmen dieser Abhandlung in einem besonderen Abschnitt darauf einzugehen.

Es kommt hinzu, daß die praktische Bedeutung dieser Befreiungsvorschriften außerordentlich groß ist, wie schon ein Blick über die sehr umfangreiche Rechtsprechung und das Schrifttum lehrt. Bei den einzelnen zur Entscheidung stehenden Fällen handelt es sich zudem häufig gerade um Unternehmungen öffentlicher Verbände, und es kommt dabei immer wieder der Gedanke zum Vorschein, daß die Betätigung dieser Verbände, die die Allgemeinheit in mehr oder weniger enger räumlicher Begrenzung verkörpern, notwendigerweise dieser Allgemeinheit zugute kommen müsse, kurz, daß jede Betätigung öffentlicher Verbände notwendig gemeinnützigen Charakter tragen müsse.

Es ist das Bestreben erkennbar, anstatt des Inhalts einer Betätigung und der Art und Weise, wie sie ausgeübt wird, den persönlichen Ausgangspunkt solcher Tätigkeit als entscheidendes Merkmal der Gemeinnützigkeit in den Vordergrund zu stellen. Damit würden die Befreiungsvorschriften, die gemeinnützige Betätigung schlechthin begünstigen wollen zu dem, was sie nicht sein sollen, nämlich einer weiteren Sonderbegünstigung der öffentlichen Hand. Gewiß, wenn ein Privatmann sich auf einem Gebiet betätigt, so besteht gewissermaßen eine Vermutung dafür, daß er dabei in erster Linie seine eigenen Belange im Auge hat. Ein Rückschluß dahin, daß deshalb zugunsten öffentlicher Verbände grundsätzlich vermutet werden könne, derartige Beweggründe liegen ihnen fern, geht aber doch zu weit, wenn man beachtet, daß im Haushalt der öffentlichen Verbände sich heute in steigendem Maße Ueberschüsse aus erwerbswirtschaftlicher Betätigung finden.

II. Der Begriff der Gemeinnützigkeit läßt sich nur schwer und in beschränktem Umfang in die Form eines sicheren Rechtsbegriffs bringen. Er beruht weitgehend auf persönlichen Werturteilen. In ihren Wirkungen kommt jede wertschaffende Tätigkeit des einzelnen ganz unabhängig von seinem Willen auch der Allgemeinheit zu gut, sie wirkt gemeinnützig im weitesten Sinn des Worts. Selbstverständlich mußte der Begriff der Gemeinnützigkeit für die Zwecke des Steuerrechts viel enger gefaßt werden. Es mußten bestimmte Anhaltspunkte geschaffen werden, um zu zeigen, in welcher Art eine Tätigkeit sein muß, der das Steuerrecht durch Befreiung von den Steuerlasten entgegenkommen will. Auf diese Anhaltspunkte ist zunächst im einzelnen einzugehen.

Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit eines Unternehmens sind maßgebend die Beweggründe, aus denen es entstanden ist, und die Richtlinien, nach denen es betrieben wird. Es genügt jedoch nicht der Wille allein, der Allgemeinheit zu nützen, vielmehr bedarf es der Feststellung, daß durch eine Betätigung dieser Erfolg tatsächlich erreicht wird. Der Begriff der Gemeinnützigkeit enthält sonach innere Merkmale, insofern es sich um eine als Ausfluß der Selbstlosigkeit erscheinende Tätigkeit handeln muß [1]), andererseits äußere, nämlich einen für die Allgemeinheit aus der Tätigkeit unmittelbar entspringenden Nutzen.

Auf die gemeinnützige Willenseinrichtung läßt insbesondere das Fehlen jeglicher Erwerbs- und Gewinnabsichten schließen. Noch mehr aber ist sie dann anzunehmen, wenn bestimmte Zwecke um jeden Preis verfolgt werden, auch wenn Zuschüsse erforderlich werden sollten.

Verlangt wird eine Förderung der Allgemeinheit. Es schadet aber nicht, wenn sich die Tätigkeit oder Wirkung eines Unternehmens nur auf einen in örtlicher, beruflicher oder bekenntnismäßiger Hinsicht begrenzten Personenkreis erstreckt [2]). Es darf auch nicht von der praktisch oft eng begrenzten Zahl derjenigen ausgegangen werden, denen die Leistungen einer Einrichtung, etwa eines Fürsorgeheims, Kindergartens [3]) unmittelbar zugute kommen können, sofern nur die Einrichtungen nach Maßgabe der vorhandenen Aufnahmemöglichkeiten jedem Fürsorgebedürftigen, Kranken usw. offen stehen, und nicht nur einem nach anderen Merkmalen, etwa der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Familie, eng begrenzten Personenkreis [4]). Es ist immer zu fragen, ob in der Förderung einer begrenzten Anzahl von Personen zugleich eine Förderung der Allgemeinheit liegt [5]).

---

[1]) RFH in St. u. W. 1930 Nr. 387.
[2]) Vgl. § 8 DB KörpStG; § 29 Abs. 4 DB UStG.
[3]) Vgl. RFH 7 S. 333.
[4]) RFH Urteil vom 1. 2. 1921. Die Vorschrift ist eng auszulegen.
[5]) Vgl. hierzu Evers, Kommentar S. 193.

Ob ein Unternehmen der Allgemeinheit Nutzen bringt, bestimmt sich in erster Linie nach den Zwecken, die es verfolgt und den Wirkungen seiner Tätigkeit. Die Zwecke können auf allen Lebensgebieten, auf wirtschaftlichem, geistigem oder sittlichem Gebiet liegen [1]). Hier zeigt sich besonders deutlich, wie sehr der Begriff der Gemeinnützigkeit von persönlichen Werturteilen abhängig ist. Die Verschiedenheit der Weltanschauungen und wissenschaftlichen Lehren wird immer wieder zu einem Streit darüber führen, was im Einzelfall dem Wohl der Allgemeinheit dient. Diesen Streit zu entscheiden, ist aber nicht Sache der Steuerbehörden. Sie haben sich auf die Feststellung zu beschränken, welche Beurteilung eine Bestrebung beim überwiegenden Teil der Bevölkerung erfährt. Gemeinnützig ist für sie, was diese Mehrheit als ihrem Besten dienend betrachtet, mit andern Worten, die Steuerbehörde hat sich auf den Boden der geltenden Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung zu stellen [2]). Sie muß bestrebt sein, dem Begriff der Gemeinnützigkeit nicht ein rein persönliches, sondern ein „Mehrheitswerturteil" zugrunde zu legen.

Mit dieser Begründung ist der Reichsfinanzhof den zahlreichen Versuchen öffentlicher Verbände entgegengetreten, für diejenigen ihrer Unternehmen Steuerbefreiung zu erlangen, die die Versorgung der Bevölkerung mit Bedarfsmitteln des täglichen Lebens betreiben. Ihre Gemeinnützigkeit wurde in erster Linie damit begründet, daß sie in der Lage seien, zu billigeren Preisen zu liefern, als Privatunternehmen. Abgesehen davon, daß nach immerhin noch herrschender Auffassung eine derartige wirtschaftliche Tätigkeit nicht zum Aufgabenkreis des Staates und anderer öffentlicher Verbände gehört [3]), kann solcher Betätigung jedenfalls nicht der Charakter ausschließlicher Gemeinnützigkeit beigelegt werden. Wie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs immer wieder hervorgehoben wird, würde die bevorzugte Behandlung solcher Unternehmen schließlich zu einer Unterbindung des freien Einzelhandels führen und damit die wirtschaftliche Existenz großer Volksteile vernichten. Daß eine derartige Entwicklung, die auf eine Vergesellschaftung der Wirtschaft hinausläuft, dem Besten der Allgemeinheit dene, wird jedenfalls vom überwiegenden Teil der Allgemeinheit verneint [4]).

---

[1]) Sie müssen satzungsmäßig festgelegt sein.

[2]) Vgl. RFH 24, S. 118 (120, 124).

[3]) Vgl. jedoch S. 82 zu Anm. 1.

[4]) RFH 24 S. 118 (120 ff.) führt aus: „Es würde geradezu eine Verkehrung des Begriffs ausschließlicher Gemeinnützigkeit sein, wenn man ihn auf Organisationen anwenden wollte, die in ihrer Verallgemeinerung dazu führen müßten, den freien Handel zu unterbinden und ihn zu der Erfüllung derjenigen volkswirtschaftlichen Aufgaben außer Stand zu setzen, die er nach der verfassungsrechtlich anerkannten Wirtschaftsordnung zum allgemeinen Nutzen erfüllen soll und es würde weiter zu einem Widersinn führen, den

Wo es dagegen gilt, hilfsbedürftige Bevölkerungskreise mit lebensnotwendigen Gegenständen zu versorgen, die sie sich auch nicht zu den billigsten Preisen des freien Handels beschaffen können, ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit solcher Unternehmen am Platze [1]).

Es muß eben bei der Beurteilung eines Unternehmens immer die Gesamtwirkung seiner Tätigkeit in Betracht gezogen werden. Häufig wird nach der einen Seite hin zwar eine fördernde und nützliche, nach der anderen aber eine schädliche Wirkung festzustellen sein. Der Vorteil eines Teiles der Bevölkerung wird einem anderen Teil oft Nachteil bringen, dies umsomehr, als die infolge Anerkennung der Gemeinnützigkeit eintretende Steuerbefreiung sich als steuerliche Mehrbelastung auch derjenigen Steuerpflichtigen auswirkt, zu deren Bestem die begünstigte Betätigung nicht dient [2]). Es wird daher eine vorsichtige Interessenabwägung Platz greifen müssen, um festzustellen, ob eine Tätigkeit auch unter Berücksichtigung ihrer nachteiligen Nebenwirkungen in ihrer Gesamtwirkung noch als gemeinnützig bezeichnet werden kann.

In dieser Hinsicht ist von Bedeutung, ob eine Befreiungsvorschrift die ausschließliche oder nur überwiegende Gemeinnützigkeit voraussetzt. Regelmäßig ist das erstere der Fall, nur die Betriebe und Verwaltungen des § 2 Ziff. 3 KörpStG werden schon bei überwiegender Gemeinnützigkeit befreit (§ 1 Abs. 3 DB KörpStG).

Die Frage der Ausschließlichkeit macht insbesondere dann Schwierigkeiten, wenn die Leistungen eines gemeinnützigen Unternehmens gegen Entgelt erfolgen und sich ein, wenn auch bescheidener Gewinn ergibt. Hier muß, damit die Ausschließlichkeit gewahrt bleibt, durch die Satzung dafür Sorge getragen sein, daß auch der Gewinn gemeinnütziger Verwendung zugeführt wird und daß ein sich etwa ergebender Liquidationsüberschuß ebensolche Verwendung findet. Gestattet ist jedoch Verzinsung der Mitgliederanteile bis zu 5 Prozent [3]).

Die Ausschließlichkeit spielt außer bei der Beurteilung der Gesamtwirkung einer Tätigkeit noch eine Rolle für die Frage, ob ein Unternehmen nur dann befreit werden kann, wenn es in seinem ganzen Umfang gemeinnützige Zwecke verfolgt, oder auch dann, wenn dies nur in einer Abteilung geschieht, während eine andere erwerbswirtschaftlicher

---

freien Handel mit Steuern bis an die Grenze des Möglichen zu belasten in der Erwartung, daß er seinen Gewinn in der Auswirkung seiner wirtschaftlichen Freiheit finden werde und Organisationen zu befreien, die ihm diese seine wirtschaftliche Freiheit untergraben". Vgl. ferner RFH 20 S. 70: Konsumvereine dienen nicht ausschließlich gemeinnützigen Zwecken.

[1]) Vgl. RFH 6 S. 240 und für § 3, Ziff. 3 UStG auch RFH 24, 118 (123).

[2]) RFH in St. u. W. 1930 Nr. 163.

[3]) Im einzelnen vgl. § 16 DB KörpStG; § 32 DB UStG.

Betätigung nachgeht. Für das Gebiet der Umsatzsteuer verlangt § 32 Abs. 1 DB UStG, daß ein Unternehmen oder der einzelne Zweig eines solchen ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Hier wird ja überhaupt nicht auf rechtliche, sondern auf wirtschaftliche Selbständigkeit abgestellt [1]). Bei der Körperschaftsteuer hängt es dagegen für die Betriebe und Verwaltungen davon ab, wieweit die Aufteilung erfolgen, ob eine solche Abteilung steuerlich als selbständiger Betrieb erfaßt werden kann [2]). Dagegen werden Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts hier als solche in ihrer Gesamtheit erfaßt. Von ihnen wird daher verlangt, daß sie sich ausschließlich gemeinnützigen Zwecken widmen, was nicht der Fall ist, wenn nur eine ihrer Abteilungen solche Zwecke verfolgt [3]). Nur wenn solche Abteilungen als „Vermögensmassen" angesehen werden können, bei denen ja eigene Rechtsperson nicht vorausgesetzt wird, können sie selbständig erfaßt und unter Umständen befreit werden [4]). (Vgl. § 5 KörpStG und § 2 Ziff. 2 VermStG).

Schließlich wird noch verlangt, daß die fördernde Wirkung eine unmittelbare Folge der zu befreienden Tätigkeit ist. Insbesondere genügt nicht, daß die Erträge eines Unternehmens in der Hand eines anderen für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, es sei denn, daß das erstere Unternehmen sich des anderen lediglich als Mittelsmannes bedient, um seine eigenen gemeinnützigen Ziele zu erreichen [5]). Insbesondere kann daraus, daß die Erträge eines Unternehmens einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Reich, Länder, Gemeinden) zufließen, nicht ohne weiteres eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit hergeleitet werden [6]).

Sehr umstritten ist die Beurteilung jener Fälle, in denen etwa eine gemeinnützige Anstalt sich die Mittel zur Ausübung ihrer Tätigkeit durch einen angegliederten Gewerbebetrieb oder sonstige werbende Tätigkeit beschafft. Diese der Mittelbeschaffung dienende Tätigkeit kann nicht allein deshalb als gemeinnützig angesehen werden, weil ihre Erträge in dieser

---

[1]) Vgl. RFH 4 S. 181; 5 S. 78; 6 S. 241.

[2]) RFH 26 S. 334: Eine Stadtgemeinde wollte für ihre Ziegelei, deren Erzeugnisse ausschließlich bei der gemeinnützigen Bautätigkeit der Stadt verwendet wurden, Steuerfreiheit erlangen. Der Reichsfinanzhof hat dies abgelehnt, da die Ziegelei als selbständiger Gewerbebetrieb aufzufassen sei. Siehe auch oben S. 30 Anm. 6.

[3]) Vgl. RFH 22 S. 207: Der Gesetzgeber hat bei der Auflösung eines Steuersubjekts in dessen verschiedene Betriebe und Verwaltungen bei den Körperschaften des öffentlichen Rechts Halt gemacht. Vgl. auch RFH 25 S. 110.

[4]) Vgl. Evers, Kommentar S. 309 Anm. 10 – 12 zu § 5. Zu verlangen ist ihre Selbständigkeit in Verwaltung, Rechnungslegung und Verwendung der Einkünfte. Für die Vermögenssteuer vgl. Beuck, Kommentar Anm. 23 und 24 zu § 2.

[5]) RFH 22 S. 205.

[6]) Vgl. § 7 DB KörpStG; § 55 DB VermStG.

Weise verwendet werden. Es fehlt zumindest an der Unmittelbarkeit der gemeinnützigen Wirkung. Hierzu hat nun der Reichsfinanzhof[1]) ausgeführt, es müsse zwischen Mittel zum Zweck und dem Zweck selbst unterschieden werden. Nur der Zweck brauche ein solcher zu sein, der die Allgemeinheit unmittelbar fördere, die Hilfsgeschäfte, die die Erfüllung des Zwecks ermöglichen sollen, brauchen nicht gemeinnützig zu sein. Auf diesem Weg kommt der Reichsfinanzhof zur Befreiung auch solcher Körperschaften und Anstalten, die sich die Mittel zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen Zwecke durch einen Gewerbebetrieb beschaffen. Den Ausführungen des Reichsfinanzministers, der diesem Ergebnis unter Hinweis auf die sich daraus ergebenden Mißstände entgegentrat, hat sich der Reichsfinanzhof nicht angeschlossen, vielmehr später[2]) seine frühere Entscheidung ausdrücklich bestätigt. Er kommt der Auffassung des Reichsfinanzministers insoweit entgegen, als er anerkennt, daß die Betätigung solcher gemeinnütziger Unternehmen nur dann steuerlich begünstigt werden darf, wenn nicht dadurch eine Schädigung anderer berechtigter Belange eintritt. Eine solche Schädigung sieht der Reichsfinanzhof im wesentlichen aber nur dann als gegeben an, wenn solche Unternehmen unlauteren Wettbewerb treiben. Gewiß kann das Interesse privater Unternehmer daran, daß kein gleichartiges Wettbewerbsunternehmen aufgemacht wird, nicht genügen, denn es könnte ja auch nicht verhindert werden, daß irgend ein Dritter ein solches Unternehmen gründet. Er wird es aber nur tun, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Umstände, mit denen er rechnen muß, ein solches Unterfangen aussichtsreich erscheinen lassen, mit anderen Worten, wenn ein Bedürfnis vorliegt. Wer dagegen bei diesen Erwägungen den Vorsprung in Rechnung stellen kann, den die Steuerfreiheit gewährt, wird die Aussichten eines neuen Unternehmens anders beurteilen in der Hoffnung, daß es sich eben auf Grund dieses Vorsprungs auf Kosten anderer durchsetzen werde. Die Aussicht auf Steuerbefreiung bedeutet also einen Anreiz zur Neugründung von Unternehmen über das Maß eines vorliegenden Bedürfnisses hinaus. Der Reichsfinanzhof beachtet zu wenig, daß diese Entwicklung dazu führt, daß ein immer größerer Kreis von Wirtschaftsvorgängen der Besteuerung entzogen und damit eine umso stärkere Belastung der restlichen Vorgänge erforderlich wird[3]).

Diesen Mißständen sucht nunmehr der Gesetzgeber dadurch zu steuern, daß er die betreffenden Bestimmungen des Körperschaft- und Vermögensteuergesetzes dahin abändert, daß nur solche gemeinnützigen Zwecken dienende Unternehmen befreit werden sollen, „die keinen über eine Ver-

[1]) Vgl. RFH 22 S. 204.

[2]) RFH 25 S. 103, woselbst auch die Stellungnahme des Reichsfinanzministers abgedruckt ist.

[3]) Bereits 1918 wurde bei der Beratung des Umsatzsteuergesetzes von einer zu befürchtenden „Aushöhlung" der Reichssteuern gesprochen.

mögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten“ [1]).

In den Durchführungsbestimmungen zu den Steuergesetzen [2]) findet sich außer den bereits hervorgehobenen Merkmalen eine Aufzählung von Fällen, in denen in der Regel Gemeinnützigkeit anzunehmen ist [3]). Es muß genügen, darauf hier zu verweisen [4]).

Durch ausdrückliche Bestimmung [5]) ist ferner allen Unternehmen die Eigenschaft der Gemeinnützigkeit beigelegt, die sich satzungsgemäß und ausschließlich mit der Förderung des Kleinwohnungsbaues befassen, den Siedlungs- und Heimstättenunternehmungen.

Die Mildtätigkeit eines Unternehmens ist dann anzunehmen, wenn es die Unterstützung bedürftiger Volksgenossen bezweckt, die sich infolge körperlicher oder geistiger Mängel oder wirtschaftlicher Notlage in hilfsbedürftiger Lage befinden [6]). Die Leistungen brauchen nicht unentgeltlich zu erfolgen, sollen aber auf seiten des Leistenden ein gewisses Opfer bedeuten. Jede Erwerbsabsicht schließt natürlich die Mildtätigkeit im Sinne der Steuergesetze aus. Im übrigen gilt das zum Begriff der Gemeinnützigkeit Ausgeführte entsprechend. Bei der nachfolgenden Darstellung wird nur auf die Gemeinnützigkeit als Befreiungsgrund abgestellt, für mildtätige Unternehmen gilt jeweils das gleiche.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. **Die Körperschaftsteuer.** Unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit der verfolgten Zwecke werden die Betriebe und Verwaltungen des § 2 Ziff. 3 KörpStG und die ihnen gleichgestellten Unternehmen des § 2 Ziff. 3 Satz 2 befreit. Bei ihnen genügt, wie bereits erwähnt, überwiegende Gemeinnützigkeit.

---

[1]) Vgl. Notverordnung vom 1. 12. 1930, 3. Teil Kap. IV Steueranpassung Art. 4 (RGBl. 1930 I S. 576) betr. Änderung des § 9 Abs. 1 Ziff. 7 KörpStG und § 4 Abs. 1 Nr. 6 VermStG.

[2]) DB KörpStG vom 17. 5. 1926 (RGBl I S. 244) § 5 ff; DB UStG vom 25. 6. 1926 (RGBl I S. 323) § 29 ff; DB VermStG vom 9. 6. 1928 (RGBl I S. 174) § 54 ff.

[3]) Siehe § 9 DB KörpStG: So Förderung von Wissenschaft, Kunst, Volksbildung, Volksgesundheit, Jugendpflege, Sport. Eine erschöpfende Aufzählung bei Evers, Kommentar S. 260 ff.

[4]) Über die Gemeinnützigkeit von Bankunternehmen siehe oben S. 76 ff.

[5]) § 17 DB KörpStG; § 33 DB UStG in Verbindung mit §§ 36 und 37 RHeimStG vom 10. 5. 1920 (RGBl I S. 962), § 29 RSiedlG vom 11. 8. 1919 (RGBl I S. 1429). Nunmehr führt die Notverordnung vom 1. 12. 1930, 7. Teil Kap. III (RGBl I S. 593) die Voraussetzungen auf, unter denen ein Wohnungsunternehmen als gemeinnützig gelten kann. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfolgt in einem besonderen Verfahren (siehe ebenda).

[6]) Vgl. § 12 DB KörpStG.

Durch § 9 Ziff. 7 [1]) werden ferner Körperschaften und Vermögensmassen befreit, wenn sie sich gemeinnützigen Zwecken widmen. Hier wird aber Ausschließlichkeit dieser Betätigung vorausgesetzt. Die Bestimmung soll sich auf sämtliche Subjekte beziehen, die überhaupt der Körperschaftsteuer unterworfen sind [2]), also auch auf die Betriebe und Verwaltungen des § 2 Ziff. 3. Praktisch werden sie sich jedoch auf § 9 Ziff. 7 nicht berufen, da die Voraussetzungen für die Befreiung hier strengere sind, als nach § 2 Ziff. 3 c. Andererseits waren die öffentlichen Körperschaften bisher insofern im Nachteil, als wegen der Verselbständigung ihrer einzelnen Betriebe und Verwaltungen die Steuerpflicht eintreten konnte, wo sie bei gleichartigen bürgerlich-rechtlichen Gebilden wegen der Verknüpfung mit dem gemeinnützigen Hauptzweck des Unternehmens nach der oben [3]) erörterten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht eintrat. Diese Ungleichheit wird durch den jetzigen Wortlaut des § 9 Ziff. 7 behoben. Die Unternehmen, die nunmehr durch § 9 Ziff. 7 nicht mehr gedeckt sind, können aber gemäß § 14 Ziff. 1 KörpStG die Beträge, die sie ausschließlich gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken zuführen [4]), als Sonderleistungen in Abzug bringen. Die Art der Verwendung muß aber bereits an dem für den Eintritt der Steuerpflicht maßgebenden Stichtag verfassungsmäßig festgelegt sein.

Die Vorschrift des § 9 Ziff. 7 ist für die öffentlichen Verbände im Hinblick auf gemischtwirtschaftliche Unternehmen von Bedeutung, da diese nicht unter § 2 Ziff. 3 c fallen.

Beide Befreiungen beziehen sich nur auf die unbeschränkte Steuerpflicht. Der beschränkten Steuerpflicht des § 3 Ziff. 2 unterliegen auch gemeinnützige Unternehmungen, ebenso die Betriebe und Verwaltungen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen.

2. Die Vermögenbesteuerung.

a) Die Vermögensteuer. Die Unternehmungen öffentlicher Verbände ohne eigene Rechtspersönlichkeit, ferner Körperschaften mit eigener öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit brauchen, sofern es sich nicht um Kreditunternehmen handelt, nicht den Nachweis der Gemeinnützigkeit zu erbringen, um Steuerfreiheit zu erlangen, da sie der Ver-

[1]) Der Wortlaut der Bestimmung nach der Notverordnung vom 1. 12. 1930 ist jetzt: Ziff. 7. Körperschaften und Vermögensmassen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, und keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

[2]) Vgl. Evers, Kommentar S. 348.

[3]) S. 83 insbes. Anm. 3.

[4]) Die Zuführung an solche Zwecke muß nicht unmittelbar erfolgen. Vergl. RFH in St. u.W. 1930 Nr. 1436.

mögensteuer ohnedies nicht unterliegen. Mit derselben Ausnahme unterliegen Unternehmen in den Formen des bürgerlichen Rechts dann nicht der Steuerpflicht, wenn ihre Erträge ausschließlich dem Reich, den Ländern, Gemeinden oder Gemeindeverbände zufließen (§ 4 Ziff. 3 VermStG).

Der Nachweis der satzungsmäßig festgelegten und tatsächlich geübten Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger Zwecke wird wichtig für Kreditunternehmen und gemischtwirtschaftliche Unternehmen. Wenn sie diesen Nachweis erbringen können, sind sie von der Vermögensteuer befreit [§ 4 Ziff. 6] [1]).

b) Die Industriebelastung. Die gemeinnützigen Unternehmungen sind hier wegen der engen Verknüpfung beider Steuern im selben Umfang befreit, wie bei der Vermögensteuer [2]). Bei den hier zu besprechenden Unernehmungen würde es außerdem an einer vom Gesetz vorausgesetzten planmäßigen, auf Gewinn gerichteten Tätigkeit, die sich in technischen Betriebsanlagen äußert [3]), fehlen.

c) Die Aufbringung. Auch hier ist der Umfang der Befreiungen wegen Gemeinnützigkeit im wesentlichen derselbe wie bei der Vermögensteuer [4]), mit der Ausnahme, daß werbende Betriebe des Reichs, der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, sowie werbende Betriebe, deren Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen, aufbringungspflichtig sind (§ 2 Abs. 2 AufbrG).

Es sind sonach die von der Vermögensteuer befreiten gemeinnützigen Unternehmen darauf zu untersuchen, ob sie nicht als werbende Betriebe dieser Körperschaften zu betrachten sind. Damit, daß dort Gemeinnützigkeit bejaht ist, ist hier die Annahme eines werbenden Betriebs nicht ausgeschlossen, denn zum Begriff des werbenden Betriebs ist die Absicht der Gewinnerzielung nicht erforderlich [5]). Erst dann kann von einem werbenden Betrieb nicht mehr gesprochen werden, wenn eine Tätigkeit

---

[1]) Nach der Notverordnung vom 1. 12. 1930 lautet § 4 Ziff. 6 jetzt: Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen und keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten; unterhalten sie einen derartigen Geschäftsbetrieb, so sind sie mit dem Teil ihres Vermögens befreit, der diesem Geschäftsbetrieb nicht dient.

[2]) Vgl. Geiler, Kommentar S. 129 Anm. 15.

[3]) Geiler, a. a. O. S. 120 Anm. 5. Ausdrücklich ausgenommen von der Aufbringungspflicht sind Musik-, Theater- und Schaustellungsunternehmen (§ 1 Abs. 3c DB I AufbrG, RGBl 1924 II S. 421).

[4]) Da auch hier die Befreiungsvorschriften des § 4 VermStG maßgebend sind. Vgl. Hoffmann in Strutz, Hdbuch, S. 1317.

[5]) RFH in St. u.W. 1930 Nr. 728, 741.

ohne jede Rücksicht auf Ertragserzielung betrieben wird [1]). Der gemeinnützige Charakter eines Unternehmens muß also hier seinen verstärkten Ausdruck darin finden, daß es seine Leistungen in gleichem Maße darbietet, ob es einen vollen Gegenwert empfängt oder nicht. Es muß also die Gewähr bestehen, daß es notfalls auch als Zuschußbetrieb weitergeführt wird [2]). Dafür wird aber nicht ausschließliche Gemeinnützigkeit verlangt (§ 2 Abs. 2 DB I AufbrG).

Wie die durch § 4 VermStG befreiten Unternehmungen — mit der eben genannten Ausnahme —, so unterliegen auch solche Unternehmungen der Aufbringung grundsätzlich nicht, die überhaupt nicht unter die der Vermögensteuer unterliegenden Rechtspersönlichkeiten fallen [3]). Deshalb können die gemeinnützigen Unternehmen mit eigener öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit, die — mit Ausnahme der Kreditanstalten — der Vermögensteuer nicht unterliegen, demnach von vornherein auch nicht aufbringungspflichtig sein. Sie können wegen ihrer rechtlichen Selbständigkeit, wenigstens bei formalrechtlicher Betrachtungsweise, auch nicht als Betriebe des Reichs, der Länder usw. behandelt werden. Nach einer bemerkenswerten Entscheidung des Reichsfinanzhofs [4]) müssen aber auch hier wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sein. Wo die bezeichneten Körperschaften ein Unternehmen durch eigene Organe verwalten lassen oder doch maßgebenden mittelbaren Einfluß auf seine Leitung besitzen, da sollen diese Unternehmen ungeachtet ihrer rechtlichen Selbständigkeit als „mittelbare" Staats- bzw. Gemeindebetriebe behandelt werden und aufbringungspflichtig sein.

3. Die Verkehrbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer. Der Steuer unterliegen entgeltliche Lieferungen oder Leistungen, die innerhalb einer selbständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ausgeführt werden. Die Gemeinnützigkeit eines Unternehmens steht der Annahme eines gewerblichen Betriebs keineswegs entgegen [5]). Insbesondere ist die Absicht der Gewinnerzielung nicht begriffsnotwendig [6]). Es genügt vielmehr eine selbständige, in entgeltlichen Lieferungen oder Leistungen bestehende, also auf die bloße Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit.

---

[1]) § 2 Abs. 2 DB I AufbrG, woselbst eine Aufzählung solcher Veranstaltungen: Krankenhäuser, Sportplätze, Universitäten, Museen usw.

[2]) Vgl. RFH in St. u. W. 1930 Nr. 1175.

[3]) Vgl. Hoffmann a. a. O. S. 1316: Grundsätzlich maßgebend für die Aufbringungspflicht ist die Gestaltung der persönlichen Vermögensteuerpflicht.

[4]) RFH in St. u. W. 1930 Nr. 741.

[5]) So wenig, wie sie die Annahme eines werbenden Betriebs ausschließt. Siehe oben S. 87 bei Anm. 5.

[6]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 324 und S. 611 IV.

Von der Steuerpflicht sind durch § 3 Ziff. 3 Unternehmen oder einzelne Zweige von Unternehmen befreit, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind. Die Befreiung betrifft jedoch nur solche Umsatze, die unmittelbar gemeinnützigen und wohltätigen [1]) Zwecken dienen. Es soll vermieden werden, daß infolge des der Umsatzsteuer zugrundeliegenden Ueberwälzungsgrundsatzes eine Verteuerung gemeinnütziger Leistungen für den meist schonungsbedürftigen Empfänger eintritt. Insofern ist es richtig, daß trotz des Wortlauts der Vorschrift auf den einzelnen Umsatz, nicht auf das Unternehmen als solches abgestellt wird [2]). Anknüpfungspunkt für die Umsatzsteuer ist ja ein einzelner Geschäftsvorgang, nicht ein Unternehmen als solches. Aber die Befreiung des einzelnen Umsatzes tritt nur ein, wenn er im Rahmen eines ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienenden Unternehmens oder Zweiges eines Unternehmens [3]) erfolgt, sich also als Ausfluß einer nachhaltigen, auf die Förderung der Allgemeinheit gerichteten Betätigung darstellt. Vorab ist immer die gemeinnützige Natur des Unternehmens festzustellen. Hiefür gelten auch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer die allgemeinen Grundsätze [4]).

Die Eigenart der Umsatzbesteuerung, die an einzelne Lieferungen und Leistungen anknüpft, führt jedoch bezüglich des Umfangs der Befreiung zu wesentlichen anderen Ergebnissen, als es etwa bei der Körperschaftsteuer der Fall ist. Hier tritt Befreiung für die gesamte Tätigkeit eines Unternehmens ein, sofern sie nur von dem auf die Förderung der Allgemeinheit abzielenden Endzweck des Unternehmens umfaßt wird. Auch die Befreiung von der Umsatzsteuer setzt zwar voraus, daß es sich um Unternehmen oder einzelne Zweige von Unternehmen handelt, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen. Solche Unternehmungen sind jedoch nicht hinsichtlich ihrer gesamten Tätigkeit steuerfrei, sondern nur hinsichtlich derjenigen Betätigung, durch die die nützlichen Leistungen des Unternehmens unmittelbar dem Empfänger dargeboten werden. Die Gemeinnützigkeit der einzelnen Leistung ist nach ihrem Inhalt, nicht nach ihrem Zweck zu beurteilen. Insbesondere wird gefordert, daß das vereinnahmte Entgelt unter dem Durchschnitt derjenigen Entgelte bleibt, die von Erwerbsunternehmen für gleichartige Leistungen verlangten werden [5]). Auch dieses Merkmal darf aber

---

[1]) Anstelle von mildtätigen, sind hier wohltätige Zwecke verlangt. Der Begriff ist enger. Wohltätigkeit setzt voraus, daß einer Notlage abgeholfen werden soll. RFH im RStBl 1921 S. 298.

[2]) Vgl. Popitz, Kommentar S. 612 IV, 622 VI 3.

[3]) Siehe oben S. 83 bei Anm. 1.

[4]) Vgl. DB UStG § 29—35; RFH 5 S. 82 unten.

[5]) Wenn dies nur für einen Teil der Leistungen zutrifft, z. B. bei einem Krankenhaus nur in der 2. und 3. Klasse, nicht in der 1. Klasse, kann eine

nur auf die einzelne Leistung bezogen werden. Für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit eines Unternehmens im ganzen kann hier so wenig, wie auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer die billige Preisstellung allein maßgebend sein. Eine besonders billige Leistung kann ihrem Inhalt nach wohl gemeinnützig oder wohltätig bleiben, auch wenn das Unternehmen, in dessen Betrieb sie erfolgt, damit die Unterbietung privaten Wettbewerbs bezweckt oder notwendigerweise zur Folge hat. Damit würde aber das Unternehmen als solches den Charakter ausschließlicher Gemeinnützigkeit verlieren und es käme auf den Inhalt der einzelnen Leistung gar nicht mehr an.

Wenn jedoch ein Unternehmen zu dritten Personen in geschäftliche Beziehungen tritt, die nicht zu den Empfängern seiner gemeinnützigen Leistungen gehören, unterliegt es der Steuer. Dies auch dann, wenn es sich damit die Mittel beschaffen will zur Durchführung seiner gemeinnützigen Zwecke. Entscheidend ist eben der Inhalt der einzelnen Leistung. Damit scheiden alle Nebenbetriebe gewerblicher Art aus dem Bereich der befreiten Tätigkeit aus. Der Steuerpflicht unterliegt sonach insbesondere der Verkauf der in gemeinnützigen oder wohltätigen Anstalten hergestellten Gegenstände und landwirtschaftlicher Erzeugnisse.

b) Die Kapitalverkehrsteuer. Soweit es sich um unselbständige Unternehmen der öffentlichen Verbände handelt, oder soweit sie eigene öffentlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit besitzen, sind die Unternehmen von der Gesellschaftsteuer befreit, ohne daß es des Nachweises der Gemeinnützigkeit bedarf, denn das Gesetz erfaßt sie überhaupt nicht. In der Form der AG oder GmbH sind sie mit Ausnahme von Kreditanstalten der Gemeinden befreit, wenn die Erträge den in § 4 Abs 1 a genannten Körperschaften ausschließlich zufließen. Ist auch dies nicht der Fall, dann bleibt ihnen noch der Nachweis, daß ihr verfassungsmäßiger und tatsächlicher Zweck ausschließlich gemeinnützig ist [§ 4 Abs. 1 c KapVerkStG] [1]). Außerdem muß nach § 4 Abs. 2 durch die Verfassung der Gewinn auf eine höchstens 5prozentige Verzinsung beschränkt sein. Im Falle der Auflösung darf nur der auf die Anteile einbezahlte Betrag zurückbezahlt werden, der Rest muß gemeinnützigen Zwecken zufließen.

Unternehmen, die ausschließlich dem Kleinwohnungsbau und der inneren Kolonisation dienen, sind unter den besonderen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 b befreit [2]).

Teilung der Leistungen in steuerfreie und steuerpflichtige eintreten. RStBl 1920 S. 276. Dem steht nicht entgegen, daß das Unternehmen einheitlich verwaltet wird. RFH in RStBl 1920 S. 415.

[1]) In der Fassung der Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl I S. 597). Der Satzteil „und wesentlich der Förderung minderbemittelter Volkskreise dient" ist weggefallen. Neben gemeinnützigen werden jetzt noch mildtätige Zwecke genannt. Vgl. auch Weinbach, Kommentar S. 74 c.

[2]) Siehe oben S. 85 Anm. 5.

c) Die Grunderwerbsteuer. Das Gesetz begünstigt nur Körperschaften des öffentlichen Rechts und Personenvereinigungen, die sich mit der Besiedlung des flachen Landes und dem Kleinwohnungsbau befassen. Grundstücksübertragungen, an denen sie als Erwerber oder Veräußerer beteiligt sind, bleiben steuerfrei [§ 8 Nr. 9 GrdErwStG] [1]). Von der Steuer des § 10 sind gemäß § 21 Abs. 3 Ziff. 2 ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienende Unternehmen hinsichtlich der unmittelbar für diese Zwecke gebrauchten Grundstücke befreit. Soweit es sich um rechtlich unselbständige Unternehmen der in § 21 Abs. 3 Ziff. 1 genannten Verbände handelt, greift diese Befreiungsvorschrift durch [2]).

B. Landessteuerrecht.

1. **Die Gewerbesteuer.** Bei den unmittelbar gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienenden Unternehmen ist das Vorliegen eines Gewerbebetriebes im Sinne der Gewerbebesteuerung begrifflich ausgeschlossen [3]), da er eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit voraussetzt. Zweifelhaft können allerdings Fälle sein, in denen ein Unternehmen zwar auf Gewinnerzielung ausgeht, den Gewinn aber seinen eigenen gemeinnützigen Zwecken zuführt. Die Annahme eines Gewerbebetriebs ist durch die Verwendung des Gewinnes für solche Zwecke nicht ausgeschlossen [4]).

Die preußische Gewerbesteuerverordnung gewährt allerdings solchen Unternehmen auf Antrag Steuerfreiheit, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken verwendet wird (§ 2). Baden befreit in § 47 Grd- u. GewStG Unternehmungen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, wobei ausdrücklich hervorgehoben wird, daß Gewinnerzielung nicht entgegensteht, sofern der Gewinn den gleichen Zwecken zugeführt wird und gewisse weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Dagegen sind nach dem bayr. Gewerbesteuergesetz nur gemeinnützige Baugenossenschaften befreit. Das sächs. Gewerbesteuergesetz befreit die gemeinnützigen Unternehmen im selben Umfang wie das Körperschaftsteuergesetz. Bei der Regelung des württ. GGG wird davon ausgegangen, daß gemeinnützige und gewerbliche Betriebe sich begrifflich ausschließen [5]). Es finden sich deshalb keine ausdrücklichen Befreiungsbestimmungen.

---

[1]) In der Fassung der Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl I S. 597).

[2]) Vgl. auch noch § 22 GrdErwStG: Grunderwerb durch milde Stiftungen. Möglich ist Befreiung auf Antrag durch das Landesfinanzamt.

[3]) Vgl. württ. GewStVO § 11 Abs. 2; siehe aber oben S. 88 bei Anm. 5: Die Annahme einer gewerblichen Betätigung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist möglich.

[4]) Vgl. württ. GewStVO § 1 Abs. 3.

[5]) Vgl. § 1 Abs. 3 mit § 11 GewStVO. Bestrittene Fälle s. Roesler, Württ. Gewerbesteuergesetz. S. 77 (Theater, Erholungsheime, Bäder).

2. **Die Grund- und Gebäudesteuer.** Alle hier berücksichtigten Steuergesetze befreien gleichermaßen die Grundstücke und Gebäude, die unmittelbar [1]) gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken dienen. Für Preußen allerdings ist maßgebend die Aufzählung in § 24 h KommAbgG (§ 15 GrdStG), von der aber alle wesentlichen Unternehmen erfaßt werden. In Sachsen sind übrigens Grundstücke des Staates und der Gemeinde schlechthin befreit, letztere wenigstens, soweit sie in dem betreffenden Bezirk gelegen sind.

3. **Der Geldentwertungsausgleich** bei bebauten Grundstücken. Die preußische Hauszinssteuerverordnung befreit in § 3 a die im Eigentum öffentlicher Körperschaften stehenden und von ihnen für gemeinnützige und mildtätige Zwecke benützten Grundstücke. Ausschließlichkeit wird offenbar nicht gefordert, da in § 3 a nur auf die in § 3 b genannten Zwecke hingewiesen ist, nicht darauf, daß hier wie unter b auch Ausschließlichkeit verlangt werde. Insofern sind also die öffentlichen Körperschaften besser gestellt. In den übrigen Ländern gelten die entsprechenden Befreiungen wie für die Grund- und Gebäudesteuer.

Die Rahmenverordnungen. Steuergegenstände, die unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benützt werden, sind von der Grundsteuer befreit. Für die Feststellung, was als gemeinnützig oder mildtätig anzusehen ist, sollen die Richtlinien der Durchführungsbestimmungen zum Körperschaft- und Vermögensteuergesetz maßgebend sein (§ 3 Ziff. 2 GrdRahmenVO). Auch die Befreiung von der Gewerbesteuer schließt sich an den neuen Wortlaut des § 9 Ziff. 7 KörpStG an (§ 6 Ziff. 6 GewRahmenVO).

§ 10.

Die öffentlich-rechtlichen kirchlichen Körperschaften. Kirchliche und religiöse Zwecke.

I. Im Allgemeinen. Die Steuergesetze haben den Kirchen von jeher eine bevorzugte Stellung eingeräumt. Es entspricht dies ihrer geschichtlichen Stellung und der Einstellung weiter Volkskreise, die die gleichen Begünstigungen, wie sie gemeinnützigen und wohltätigen Bestrebungen zuteil werden, auch hier für angebracht halten. Die Frage ihrer steuerlichen Behandlung ist heute von erhöhter Bedeutung, nachdem auch die evangelische Kirche in eine selbständige Stellung zum Staat getreten ist und nachdem die Steuervorrechte der Kirche von verschiedenen Seiten bekämpft werden.

[1]) Daher nicht Wohngrundstücke, sofern nicht der gemeinnützige Zweck gerade die Beherbergung ist.

Im folgenden soll einmal die steuerliche Stellung der kirchlichen Körperschaften als solcher behandelt werden. Außerdem soll dargestellt werden, in welchem Umfang Bestrebungen, die kirchlichen und religiösen Zwecken dienen sollen, von den Steuergesetzen begünstigt werden. Für die letztberührten Fragen kann im wesentlichen auf die Ausführungen über gemeinnützige und mildtätige Unternehmen [1]) verwiesen werden. Beide Gebiete decken sich zu einem Teil, im übrigen ist die Verfolgung kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke gleichgestellt, sodaß hier nur noch einige Sonderfragen zu erörtern sind.

Der Kreis der in Betracht kommenden kirchlichen Körperschaften öffentlichen Rechts bestimmt sich nach Art. 137 Abs. 5 RV. Danach ist das Landesrecht maßgebend, die bestehenden Körperschaften behalten ihre öffentlich-rechtliche Rechtsstellung, anderen können auf Antrag von der Landesregierung solche Rechte verliehen werden. Nach dem heutigen Stand gehören hierher [2]) die unter den Begriff „Kirche" fallenden rechtlichen Verbände der großen christlichen Religionsgemeinschaften, die evangelischen Landeskirchen und die katholische Kirche samt ihren mit eigener Rechtsperson des öffentlichen Rechts ausgestatteten Kirchengemeinden, Gemeindeverbänden, Klöstern und Bistümern.

Kirchlichen Zwecken dienen demnach Bestrebungen, die den Zwecken der öffentlich-rechtlichen kirchlichen Körperschaften zu dienen bestimmt sind. Die Steuergesetze stellen aber außerdem auf die Förderung religiöser Zwecke ab. Das ist nicht gleichbedeutend. Zwar wird in der Förderung kirchlicher Zwecke meist auch eine solche religiöser liegen, nicht jedoch umgekehrt. Die Förderung einer religiösen Sekte kann wohl unter religiöse Zwecke, nicht aber unter kirchliche Zwecke fallen.

Die Unterscheidung zwischen kirchlichen und religiösen Zwecken ist außerdem in anderer Hinsicht von Bedeutung. Durch Art. 137 Abs. 7 RV sind Vereinigungen, die sich die gemeinschaftliche Pflege von Weltanschauungen zur Aufgabe machen, den Religionsgesellschaften gleichgestellt. Nach richtiger Ansicht [3]) bezieht sich diese Gleichstellung, in der zugleich eine Unterscheidung von Religion und Weltanschauung liegt, nur auf den Bereich des Art. 137 RV und bedeutet nicht eine vollständige Gleichstellung auch auf anderen Gebieten. Selbst wenn man aber der entgegengesetzten Ansicht folgen wollte, würde die Gleichstellung für das Gebiet des Steuerrechts nur soweit gehen, als hier von religiösen Zwecken die Rede ist, keineswegs aber insoweit kirchliche Zwecke vorausgesetzt werden [4]).

---

[1]) Siehe oben § 9.

[2]) Vgl. hierzu Kennerknecht. Die Stellung der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht, im Deutschen Steuerblatt 1926 S. 105.

[3]) Anschütz, Kommentar zur Reichsverfassung, 10. Aufl. S. 560 Anm. 12.

[4]) Vgl. auch Kennerknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, S. 75.

Soweit Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit der verfolgten Zwecke vorausgesetzt wird, ist auf die entsprechenden Ausführungen über die Gemeinnützigkeit zu verweisen.

II. Im Einzelnen.

A. Reichssteuerrecht.

1. **Die Körperschaftsteuer.** Dem Aufbau des Gesetzes entsprechend bleiben die kirchlichen Körperschaften des öffentlichen Rechts als solche steuerfrei. Gemäß § 2 Ziff. 3 KörpStG unterliegen dagegen ihre Betriebe und Verwaltungen und die ihnen gleichgestellten Unternehmen des § 2 Ziff. 3 Satz 2 der unbeschränkten Steuerpflicht. Befreit sind sie, wenn sie wenigstens überwiegend [1]) unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, d. h. sofern sie unmittelbar zur Erfüllung von Zwecken der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften bestimmt sind (§ 13 DB KörpStG). Als Betätigungen, die solchen Zwecken dienen, werden in § 13 DB KörpStG u. a. insbesondere genannt die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern [2]), die Ausbildung von Geistlichen [3]), die Verwaltung von Kirchenvermögen, die Besoldung von Geistlichen und Kirchenbeamten und deren Alters- und Invalidenversorgung. Kirchlichen Zwecken dienen weiter Unternehmen, die christliche Zeitschriften vertreiben.

Unmittelbarkeit liegt auch hier nicht vor, wenn nur die Erträge eines Unternehmens an kirchliche Körperschaften fließen, die sie den bezeichneten Zwecken dienstbar machen [4]). Zu beachten sind auch hier die Fragen, die sich aus der Beteiligung solcher Betriebe und Verwaltungen am freien Wirtschaftsverkehr ergeben [5]). Steuerpflichtig sind daher z. B. die von Klöstern unterhaltenen Gewerbebetriebe, wie Brauereien, Mühlen [6]).

Durch § 9 Ziff. 7 KörpStG [7]) werden Körperschaften und Vermögensmassen befreit, wenn sie ausschließlich [8]) und unmittelbar kirchlichen [9]) Zwecken dienen. Die Bestimmung entspricht der Behandlung gemeinnütziger Unternehmen. Was als „kirchliche Zwecke" zu betrachten ist,

---

[1]) § 1 Abs. 3 DB KörpStG.
[2]) RFH 4 S. 284.
[3]) RFH 6 S. 332.
[4]) RFH in RStBl 1929 S. 573.
[5]) Siehe oben S. 81.
[6]) RFH in St. u. W. 1929 Nr. 1016.
[7]) Jetziger Wortlaut siehe oben S. 86 Anm. 1.
[8]) Daß sie teilweise auch anderen begünstigten Zwecken dienen, schadet nichts.
[9]) Kennerknecht, RStBl S. 105, nimmt an, daß diese Bestimmung sich auch auf die Förderung privater Religionsgesellschaften beziehe, während bei § 2 Ziff. 3b nur die öffentlich-rechtlichen Körperschaften in Betracht gezogen seien.

wird sich auch hier nach § 13 DB KörpStG bestimmen, wenn diese Bestimmung auch nur für § 2 Ziff. 3 d ergangen ist. Es handelt sich hier in erster Linie um die Befreiung bürgerlich-rechtlicher Gebilde, wie Missionsvereine, die Gemeinschaftsorganisationen, Bibelgesellschaften, Kirchenbauvereine [1]).

Beide Befreiungsvorschriften betreffen aber nur die unbeschränkte Steuerpflicht, während die beschränkte des § 3 Ziff. 2 bestehen bleibt. Sie verliert jedoch wesentlich an Bedeutung durch die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Ziff. 2 KörpStG. Danach dürfen Kirchen, sowie die nach § 9 Abs. 1 Ziff. 7 wegen Verfolgung ausschließlich kirchlicher Zwecke Befreiten bei Ermittlung des Einkommens Kapitalerträge im Sinne des § 3 Abs. 2 Ziff. 9 EinkStG insoweit in Abzug bringen, als sie für Besoldungen oder Versorgungsleistungen verwendet werden [2]).

2. Die Vermögenbesteuerung.

a) Die Vermögensteuer. Eine Steuerpficht öffentlich-rechtlicher Körperschaften und Anstalten besteht überhaupt nicht. Die Befreiung bürgerlich-rechtlicher Gebilde hängt davon ab, daß sie nach Satzung, Stiftung oder Verfassung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen [3]) Zwecken dienen [§ 4 Ziff. 6 VermStG] [4]).

b) Für die Industriebelastung und Aufbringung kann auf die Ausführungen des vorhergehenden Paragraphen verwiesen werden [5]). Für eine Belastung kommen lediglich industrielle oder gewerbliche Betriebe in Betracht. Das kann zutreffen bei Brauereien, Buchdruckereien, Verlagsanstalten in der Hand kirchlicher Körperschaften.

Die Heranziehung von Betrieben und Verwaltungen des Reichs, der Länder und Gemeinden, die kirchlichen Zwecken dienen, zur Aufbringung ist nur möglich, wenn solche Betriebe und Verwaltungen zugleich als werbende Betriebe angesehen werden können [6]).

3. Die Verkehrbesteuerung.

a) Die Umsatzsteuer. Die Tätigkeit der kirchlichen Körperschaften kommt für die Umsatzbesteuerung ebenfalls nur in dem Umfang in Betracht, als es sich um gewerbliche oder berufliche Tätigkeit handelt.

---

[1]) Vgl. die Begründung zu § 9 Ziff. 7 KörpStG. RTDrucksache III. W. P. 1924/25 Nr. 796, S. 15.

[2]) Die Bestimmung ist gegenstandslos geworden, seit § 3 Ziff. 9 EinkStG durch die Verordnung vom 16. 10. 1930 (RGBl I S. 464) weggefallen ist und demnach insoweit auch keine beschränkte Steuerpflicht nach § 3 Ziff. 2 KörpStG mehr besteht.

[3]) Oder daneben auch gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken.

[4]) Jetziger Wortlaut siehe oben S. 87 Anm. 1.

[5]) Siehe oben S. 87, 88.

Insbesondere können die aus öffentlich-rechtlichen Titeln fließenden Leistungen an die Kirche nicht Gegenstand der Besteuerung sein. Es treffen hier dieselben Gesichtspunkte zu, die schon früher für das Gebiet der Ausübung öffentlicher Gewalt hervorgehoben wurden [1]).

Das Gesetz kennt eine Bevorzugung kirchlicher Zwecke als solcher nicht. Dagegen wird in § 30 DB UStG unter den gemeinnützigen Zwecken die Förderung der Religion aufgezählt [2]). Es kann sonach auf die früheren Ausführungen über Gemeinnützigkeit verwiesen werden.

b) Die Kapitalverkehrsteuer. Das Gesetz begünstigt nur die Verfolgung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke [§ 4 Abs. 1 c] [3]). Soweit die Verfolgung kirchlicher Zwecke in diesen Rahmen fällt, genießt sie Steuerbefreiung.

c) Die Grunderwerbsteuer. In § 21 Abs. 2 ist bestimmt, daß Eigentumsverschiebungen aus Anlaß der Auseinandersetzung zwischen der Kirche und den Ländern nicht steuerpflichtig sind. Der Sinn der Vorschrift ist, die gesamte Auseinandersetzung zwischen den weltlichen Verbänden und der Kirche freizustellen. Deshalb ist das Wort „Länder" nicht eng auszulegen, vielmehr auch bei Beteiligung eines untergeordneten Verbandes (Gemeinde, Gemeindeverband usw.) Steuerfreiheit zuzugestehen [4]).

B. Landessteuerrecht.

1. **Die Gewerbesteuer.** Die Unternehmen kirchlicher Verbände, bei denen man von einem Gewerbebetrieb sprechen kann, unterliegen grundsätzlich der Steuerpflicht. Sie sind nicht etwa deshalb befreit, weil ihre Erträge für kirchliche Zwecke Verwendung finden. Nur wo zugleich die Merkmale der Gemeinnützigkeit oder Wohltätigkeit vorliegen, tritt Befreiung in dem früher beschriebenen Umfang [5]) ein.

2. **Die Grund- und Gebäudesteuern.** Hier finden sich in allen Gesetzen weitgehende Befreiungen. In Preußen sind die dem Gottesdienst gewidmeten Gebäude der mit Korporationsrechten versehenen Religionsgesellschaften befreit, außerdem andere unmittelbar ihren Zwecken dienende Grundstücke (§ 24 g und i KommAbgG in Verbindung mit § 15 GrdVermStG). Auch in Baden und Sachsen ist die Befreiung in persönlicher Hinsicht auf die jeweils in den Ländern mit Korporationsrechten

[1]) Siehe oben S. 37 ff., insbes. S. 44/45.
[2]) Darüber, daß dies nicht gleichbedeutend mit der Förderung kirchlicher Zwecke ist, siehe Popitz, Kommentar S. 617: Ein Verein zur Erhöhung der Gehälter von Geistlichen dient kirchlichen, aber nicht religiösen Zwecken.
[3]) Vgl. oben S. 90, Anm. 1.
[4]) RFH 18 S. 154.
[5]) Siehe oben S. 91.

ausgestatteten Religionsgesellschaften beschränkt. In Baden sind außer den gottesdienstlichen Zwecken gewidmeten Gebäuden auch die Pfarrhäuser steuerfrei, in Sachsen beschränkt sich die Befreiung auf die erstgenannten [1]). Ebenso in Bayern, wo jedoch in persönlicher Hinsicht die Befreiung nicht auf die anerkannten Relegionsgesellschaften beschränkt ist. In Württemberg sind Grundstücke und Gebäude, die kirchlichen Zwecken dienen, von der Steuerpflicht entbunden. In persönlicher Hinsicht läßt sich hier aus der Bezeichnung „kirchlich" eine Beschränkung auf die anerkannten christlichen Religionsgemeinschaften herleiten.

3. Der **Geldentwertungsausgleich** bei bebauten Grundstücken. Von der preußischen Hauszinssteuer sind befreit bebaute Grundstücke, die im Eigentum von Personenvereinigungen oder Vermögensmassen stehen und von diesen für religiöse Zwecke benützt werden, ferner Dienstwohnungen von Geistlichen und Kirchendienern (§ 3 b und d HauszinsStVO). Dasselbe gilt für Sachsen (§ 3 Ziff. 2 AufwStG) und Württemberg (Art. 3 Ziff. 3 GebEntschStG), nur daß hier die Dienstwohnungen nicht erwähnt sind. In Baden ist der Umfang der Befreiung derselbe wie bei der Gebäudesteuer. In Bayern können die religiösen Zwecken dienenden Grundstücke, auch wenn sie der Haussteuer unterliegen, von den Geldentwertungsabgaben befreit werden. Es bedarf hiezu eines besonderen Antrags, da hier diese Abgaben in Form von Zuschlägen zu der Haussteuer erhoben werden.

Die Rahmenverordnungen. Von der Gewerbesteuer werden Unternehmen befreit, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen. Sie dürfen aber keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden Geschäftsbetrieb unterhalten (§ 6 Ziff. 6 GewStRahmenVO). Die Grundsteuerpflicht besteht nicht für Steuergegenstände, die eine Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts ausschließlich für ihre Zwecke unmittelbar benutzt (§ 3 Abs. 1 Ziff. 2 GrdStRahmenVO).

[1]) Und auf öffentliche Bestattungsplätze.

Ausblick.

Bereits an früherer Stelle wurde die Entwicklung der Besteuerung der öffentlichen Hand bis zur Reichsfinanzreform des Jahres 1925 verfolgt und es wurde bemerkt, daß die geltende Regelung im wesentlichen eine klare einheitliche Stellungnahme zu den sich erhebenden Streitpunkten und Schwierigkeiten vermeidet. Nur langsam scheint man die Folgerungen aus der Tatsache ziehen zu wollen, daß sich der Betätigungskreis der öffentlichen Verbände im Laufe der letzten zwei Jahrzehnte wesentlich verändert und erweitert hat. Gewisse politische Hemmungen haben das ihre getan, um zu verhindern, daß die steuerliche Behandlung mit jenen Veränderungen Schritt gehalten hat und daß die weitgehenden Befreiungen entsprechend beschränkt wurden.

So vielseitig die Belange sind, die durch die Frage der Besteuerung der öffentlichen Hand berührt werden, steht doch im Mittelpunkt der Gesichtspunkt des Wettbewerbs zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen. Diese Kernfrage sucht auch die geltende Regelung zu berücksichtigen, indem sie den Tätigkeitsbereich der öffentlichen Verbände in einen hoheitlichen und einen wirtschaftlichen trennt und davon ausgeht, daß jener steuerfrei bleiben, dieser besteuert werden solle. Damit ist aber, abgesehen davon, daß der Grundsatz noch nicht voll durchgeführt ist [1]), die Wettbewerbsfrage noch nicht gelöst. Was heute in jenen eigentlichen staatlichen Tätigkeitskreis einbezogen und im wesentlichen von der Steuerpflicht entbunden wird, sind keineswegs nur Gebiete, bei denen kein privater Wettbewerb besteht und möglich ist. Für die Zukunft muß hier eine schärfere Grenzziehung angestrebt werden, die sich von Ueberlieferungen frei macht und den tatsächlichen Verhältnissen gerecht wird. Einer Nachprüfung wird insbesondere die steuerliche Behandlung jener Betätigung bedürfen, die früher und heute noch unter Hervorhebung ihrer sozialen Bedeutung steuerlich begünstigt wird. Zu denken ist hierbei an Unternehmen gemeinnütziger Art, Sparkassen, Versorgungsbetriebe. Sie haben sich häufig zu rein privatwirtschaftlich geführten Unternehmen entwickelt und es wird zu prüfen sein, ob diese Unternehmen auch heute noch zur Erfüllung etwaiger sozialer Aufgaben besondere Opfer bringen müssen, in Anbetracht deren ihre steuerliche Begünstigung gerechtfertigt erscheint.

[1]) Vgl. insbesondere oben § 3.

Wo dies tatsächlich der Fall ist, läßt sich ein Abweichen von der gleichmäßigen Besteuerung öffentlicher und privater Unternehmen zugunsten jener vertreten, denn der Staat und die übrigen öffentlichen Verbände sind zur unparteiischen Wahrung der Belange der Gesamtheit berufen und sie müssen hierbei, wenn nötig, in die Belange des einzelnen eingreifen. Ein Staat wird aber für solche Maßnahmen bei den Beteiligten umsomehr Verständnis erwarten können, je mehr er im übrigen seine unparteiische Stellung gewahrt hat. Gerade die unmittelbare Beteiligung am Wirtschaftsleben nimmt aber dem Staat die Fähigkeit, gewissermaßen als unbeteiligter Dritter die Belange aller unparteiisch wahrzunehmen und erzeugt eine schädliche Voreingenommenheit in den Kreisen der Privatwirtschaft gegenüber staatlichen Maßnahmen der genannten Art, mögen sie auch im Einzelfall gerechtfertigt sein.

Auch weiterhin ist damit zu rechnen, daß jeder Versuch einer Besteuerung öffentlicher Unternehmen auf den schärfsten Widerstand der öffentlichen Verbände insbesondere der Gemeinden stoßen wird. Hier zeigt sich, daß die finanzpolitische Bedeutung der ganzen Frage weniger in dem etwaigen Ertrag einer Besteuerung der öffentlichen Hand liegt, als in der großen Rolle, die die Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung heute im Haushalt der Gemeinden spielen. Sie widersetzen sich mit allen Mitteln einer Beeinträchtigung dieser Einnahmen, was wiederum zeigt, daß die ursprünglichen sozialen Rücksichten vielfach zugunsten finanzpolitischer Erwägungen in den Hintergrund getreten sind.

Auf die Dauer wird sich aber damit allein die Aufrechterhaltung des gegenwärtigen Rechtszustandes nicht rechtfertigen lassen. Es ist zu bedenken, daß diese Einnahmen aus eigener wirtschaftlicher Betätigung zu einem beträchtlichen Teil auf Kosten des Steuerertrags und der Lebensfähigkeit privater Unternehmen gehen. Diesen Erwägungen hat der Reichsfinanzhof in einer früher [1]) angeführten Entscheidung treffend Ausdruck gegeben, indem er sagt, „es würde zu einem Widersinn führen, den freien Handel mit Steuern bis an die Grenze des Möglichen zu belasten in der Erwartung, daß er seinen Gewinn in der Auswirkung seiner wirtschaftlichen Freiheit finden werde, und Organisationen zu befreien, die ihm diese seine wirtschaftliche Freiheit untergraben".

Es würde sich empfehlen, künftighin auch nicht steuerpflichtige Unternehmen zur Steuer zu veranlagen. Dadurch würde erreicht, daß die öffentlichen Unternehmen in der Betriebsführung und der Aufstellung der Bilanz, insbesondere auch hinsichtlich der Abschreibungen und Rückstellungen dieselben Richtlinien einhalten müßten, wie private Unternehmen. Dadurch würden Vergleichsmöglichkeiten geschaffen und es könnte festgestellt werden, ob die Ueberschüsse solcher Unternehmen

[1]) RFH 24 S. 118, s. o. S. 81, Anm. 4.

den Betrag der ersparten Steuern erreichen oder übersteigen. Dabei ist auch daran zu denken, daß die Verwaltung dieser Unternehmen bei dem öffentlichen Verband, dem sie angehören, eine gewisse Verwaltungsarbeit auch bei größter Selbständigkeit verursachen, deren Kosten in ihrer Ertragsrechnung gewöhnlich nicht berücksichtigt werden.

Schließlich wird eine künftige gesetzliche Regelung weiter auf Vereinheitlichung und möglichste Uebereinstimmung der zugrundeliegenden Begriffe innerhalb der einzelnen Steuergebiete Bedacht zu nehmen haben. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat hier durch die Herausbildung solcher Begriffe für den Gesetzgeber wertvolle Vorarbeit geleistet.

Schrifttums-Verzeichnis.

I. Allgemeines.

Amonn, Alfred, Privatwirtschaftliche Einnahmen öffentlicher Gemeinwesen, im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1 1926 S. 334.

Anschütz, Kommentar zur Reichsverfassung, 10. Aufl.

Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924.

Bauer, Otto, Der Weg zum Sozialismus, 1919.

Becker, Die Beitreibungsordnung, in Steuer und Wirtschaft, 1924 Sp. 754.

Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil 1927.

Engländer, Oskar, Oeffentliche Unternehmungen, im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1 1926 S. 365.

Evers, Die Besteuerung der Betriebe und Verwaltungen, in Steuer und Wirtschaft 1926 Sp. 222.

Fleiner, Deutsches Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 1928.

Frentzel, Zur Frage der Besteuerung der öffentlichen Betriebe, in Deutsche Wirtschaftszeitung 1929 S. 244.

Friedrichs, Das Recht der Versorgungsbetriebe, 1928.

Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl. 1927.

Hensel, Grundsätzliches zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe, in Steuer und Wirtschaft 1930 Sp. 873.

v. Hippel — Kord — Ruwisch — Schmidt, Die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute, 1927.

Köttgen, Arnold, Die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand und das öffentliche Recht, 1928.

Köttgen, Arnold, Verwaltungsrecht der öffentlichen Anstalt, in Veröffentlichung der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer, 1929 Heft 6.

Lassar, Reichseigene Verwaltung, im Jahrbuch des öffentlichen Rechts, 1926 Bd. 14.

v. Lilienthal, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund für kommunale Bankinstitute, im Bankarchiv 1927/28 S. 286.

v. Lilienthal, Steuerliche Bevorzugung der öffentlichen Hand, im Entwurf des Steuervereinheitlichungsgesetzes, im Bankarchiv 1928/29 S. 134.

Lion, Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, 1929.

Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1924.

Merk, Steuerschuldrecht, 1926.
Rausse, Karl, Rechtsnatur und Durchführung der Steuerpflichten der Gebietskörperschaften nach neuem Reichssteuerrecht. Diss. Münster 1926.
Reusch, Sparkassen, im Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften, Bd. 3 S. 784.
Sarter-Kittel, Die Deutsche Reichsbahngesellschaft, 2. Aufl. 1927.
Schmidt, Dora, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, 1926.
Sigloch, Die Unternehmungen der öffentlichen Hand, Organisationsrecht und Steuerrecht, 1929.
Spohr, Werner, Grundriß des preußischen Staatssteuerrechts, 1930.
Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl. 1927.

II. Zu den einzelnen Steuergesetzen.

A. Reichssteuerrecht.

Becker, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 6. Aufl. 1928.
Beuck, Kommentar zum Vermögensteuergesetz, 2. Aufl. 1927.
Boethke, Reichsabgabenordnung, in Strutz Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Boethke, Grunderwerbsteuer, in Strutz Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. 1927 mit Ergänzungsband 1930.
Evers, Körperschaftsteuer, in Strutz Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Geiler, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 1921.
Geiler, Kommentar zum Industriebelastungsgesetz, 1925.
Hoffmann, Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetz, in Strutz Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Kennerknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 1926.
Mirre, Das Körperschaftsteuergesetz.
Mirre, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 1927.
Ott, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 1927.
Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 1928 mit Ergänzungsband 1930.
Strutz, Die Vermögensteuer, im Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Vehlow, Umsatzsteuer, in Strutz Handbuch des Reichssteuerrechts, 1927.
Weinbach, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 3. Aufl. 1928.

B. Landessteuerrecht.

Frielinghaus-Sogemeier, Die neue Gewerbesteuerverordnung in Preußen, 1926.
Gisbert-Grote, Preußische Steuergesetze und Verordnungen, 1930.
Greune, Haus- und Grundsteuergesetz für Bayern, 2. Aufl.
Hog-Arens, Kommentar zur preußischen Gewerbesteuer. 4. Aufl. 1928.
Petzold, Das neue sächsische Grundsteuergesetz.
Roesler, Kommentar zum württ. Gewerbesteuergesetz, 1927.
Schlosser-Herrmann, Hauszinssteuer, 2. Aufl. 1928.
Schwede, Sächsisches Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl.
Strutz, Preußisches Kommunalabgabengesetz, 4. Aufl. 1908.
Wassermann, Bayrisches Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl.
Winter, Fritz, Die Gebäudeentschuldungsteuer für Württemberg.

Entscheidungssammlungen und Zeitschriften.

Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, Bd. 1—27.
Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen.
Bankarchiv.
Deutsches Steuerblatt.
Deutsche Wirtschaftszeitung.
Juristische Wochenschrift.
Magazin der Wirtschaft.
Reichsministerialblatt.
Reichssteuerblatt.
Reichsverwaltungsblatt.
Steuer und Wirtschaft.
Wirtschaftsdienst.

Lebenslauf.

Am 2. September 1904 bin ich in Reutlingen als Sohn des damaligen Bezirksnotars Christian Quenzer und seiner Ehefrau Luise geb. Schaal geboren. Ich besuchte dort das Gymnasium, das ich nach Ablegung des Reifezeugnisses im Frühjahr 1923 verließ. Anschließend trat ich bei der Bankfirma Ruoff, Quenzer & Cie. in Reutlingen, deren Teilhaber mein Vater von seinem späteren Ausscheiden aus dem Staatsdienst bis zu seinem Tode im Jahre 1922 war, als Lehrling ein. Nach Abschluß einer 2½jährigen Ausbildungszeit widmete ich mich vom Herbst 1925 ab zunächst ein Semester lang dem Studium der Volkswirtschaft und ging sodann zum Studium der Rechtswissenschaft über. Im Sommer 1927 studierte ich an der Universität Kiel, während der übrigen Semester hielt ich mich in Tübingen auf, wo ich im Herbst 1929 die erste juristische Staatsprüfung bestand.